# الأصول العلمية والعملية

## فى

## محاسبة الشركات

## الجزء الأول

### شركات الأشخاص


دكتور

حلمى محمود نمر

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
ماجستير فى المحاسبة
( جامعة الينوى بامريكا )
استاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة ـ جامعة القاهرة

دكتور

عبد المنعم محمود

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
ماجستير فى المحاسبة
( جامعة الينوى بامريكا )
استاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة ـ جامعة القاهرة






الناشر
دار النهضة العربية
٣٢ شارع عبد الخالق ثروت ـ القاهرة

# الأصول العلمية والعملية

## فى

# محاسبة الشركات

## الجزء الأول

### شركات الأشخاص


دكتور
حلمى محمود نمر
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
ماجستير فى المحاسبة
( جامعة الينوى بامريكا )
استاذ المحاسبة المالية
عميد كلية التجارة ــ جامعة القاهرة

دكتور
عبد المنعم محمود
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
ماجستير فى المحاسبة
( جامعة الينوى بامريكا )
استاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة ــ جامعة القاهرة



الناشر
دار النهضة العربية
٣٢ شارع عبد الخالق ثروت ـ القاهرة

# تقديم الكتاب

الشركات التجارية – وإن كانت أقل عدداً من التجار الأفراد إلا أنها تضم معظم المشروعات التجارية والمالية والصناعية الكبيرة والمتوسطة التى تتجاوز مقدرة الفرد الواحد ، والتى لا يمكن تحقيقها إلا بجمع جهود وتركيز أموال عدد كبير من الأفراد .

وهذا الكتاب « الأصول العلمية والعملية فى محاسبة الشركات » يتناول بحث موضوع محاسبة شركات الأشخاص ، ولقد سبق هذا الكتاب كتب أخرى فى نفس الموضوع ، ولكن دفعنا لإخراج هذا الكتاب عاملان : أولهما أن المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية تتطور أصولها العلمية بتطور الحياة الاقتصادية ، ولقد حاولنا أن نجعل هذا الكتاب شاملا لأحدث آراء المحاسبين فى مشاكل محاسبة شركات الأشخاص . ففيما يتعلق بشركات التضامن – وهى أحد أنواع شركات الأشخاص – فقد تعرضنا أولا لمشاكل التكوين والتنظيم الخاصة برأس المال والحسابات الشخصية التى تفتح للشركاء فى دفاتر الشركة ، ثم عالجنا المشاكل التى تنشأ من إعادة تنظيم الشركة نتيجة زيادة أو تخفيض رأس المال ، أو نتيجة لانضمام أو انفصال أحد الشركاء ، ثم تناولنا موضوع الأصول العلمية التى تحكم إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية ، وأخيراً تناولنا المشاكل المحاسبية المتعلقة بانقضاء هذه الشركات ، وقد خصصنا الباب الأخير لدراسة المشاكل الخاصة بشركات الأشخاص الأخرى أى شركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة .

أما العامل الثانى الذى دفعنا لإخراج هذا الكتاب يرجع إلى أن الذين تناولوا موضوع محاسبة الشركات اقتصروا فى كتاباتهم على المبادئ التطبيقية للموضوع والتى تهم ماسك الدفاتر ؛ وفى هذا تغاضى عن حقيقة طبيعة علم المحاسبة . فالمحاسبة علم – كالعلوم الاجتماعية الأخرى – يقوم على مبادئ وأصول علمية معترف بها من المحاسبين ومتفق عليها بين أصحاب المهنة ، وطالب العلم

لا يهمه فقط المبادئ التطبيقية لعلم المحاسبة بل أيضاً المبادئ والأصول العلمية التى تخلق لديه نوعاً من الوعى المحاسبى وتجعله أكثر استعداداً لاستيعاب المبادئ العملية . ولا شك أن وظيفة الجامعة هى تنمية العقول بجانب تاهيل الطالب للحياة العملية وهذا الكتاب يبرز المبادئ النظرية التى تكون إطار نظرية المحاسبة ولقد راعينا البساطة والاختصار وعدم التعمق عندما تناولنا هذه المبادئ النظرية بما يتناسب مع المستوى العلمى المطلوب من طالب التعليم الجامعى .

والمبادئ المحاسبية كما عرضناها فى هذا الكتاب تقوم أساساً على وجهة النظر المتبعة بخصوص طبيعة الشركة أو المشروع التجارى بصفة عامة باعتباره الوحدة المحاسبية ، وقد أظهرنا كيف تطورت طبيعة المشروع التجارى بتطور النظام الاقتصادى . فقد تعرضنا للنظريات المختلفة التى تحكم تفسير طبيعة الشركة كوحدة محاسبية ، فطبقاً لنظرية الملكية المشتركة فان مبادئ المحاسبة يجب أن ينظر إليها من جهة نظر أصحاب المشروع .

أما بالنسبة لنظرية الشخصية المعنوية والتى تنظر للمشروع التجارى باعتباره منشأة لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها ، فان المبادئ المحاسبية يجب أن تحدد من وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة للشركة أو لهذه الشخصية المعنوية .

أما بالنسبة لنظرية النشاط الاقتصادى الجماعى التى تنادى باعتبار المشروع مجموعة من النشاط الاقتصادى الجماعى ، فان مبادئ المحاسبة يجب أن ينظر إليها من وجهة نظر المشروع ككل — كوحدة اقتصادية اجتماعية ، ولأهمية هذه النظريات والتى تحكم طبيعة المشروع التجارى والتى يمكن اعتبارها الأساس الذى يقوم عليه علم المحاسبة — فقد قمنا بتفصيلها فى مقدمة عامة لهذا الكتاب أما عن أثرها على مبادئ المحاسبة فقد أظهرناه فى خلال عرضنا للمشاكل المحاسبية المختلفة السابق الإشارة إليها ، فاظهرنا أثرها مثلا على نظرية رأس المال ومعادلة الميزانية ونظرية الربح وطبيعة الأصول والخصوم . . . الخ . .

ولعلنا بهذا المجهود المتواضع نكون قد عرضنا موضوع محاسبة شركات الأشخاص بأسلوب علمي جديد يتناول مشاكلها بشقيها النظرى والعملى وبذلك نكون قد أظهرنا أهمية الدراسة العلمية للمحاسبة وعدم استغناء المشتغلين بها عن أصولها النظرية التى تعتبر أساساً للنواحى التطبيقية ، كما نرجو أن نكون قد وفقنا فى إضافة شئ جديد إلى مكتبة المحاسب .

والله ولى التوفيق .

المؤلفان

# مقدمة عامة
# فى
# الشركات التجارية

يرتكز علم المحاسبة على فروض منطقية ومبادئ علمية متعارف عليها ، ومن أهم هذه المبادئ مبدأ الوحدة المحاسبية Accounting Unit حيث أن المحاسبة تهدف أساساً إلى تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية بقصد تحديد نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة فى خلال فترة معينة ، ومراكز هذه الأموال فى نهاية هذه الفترة .

« فالوحدة المحاسبية » إذن هى التى تحدد النظام المحاسبى الواجب اتباعه سواء من حيث اختيار أنواع الدفاتر أو المستندات المختلفة ، أو من حيث اختيار طرق معالجة العمليات ذات القيم المالية فى هذه الدفاتر .

ولقد تطورت الوحدات المحاسبية بتطور النظم الاقتصادية ، وبالتالى بتطور أنواع وحجم المشروعات ، ففى الماضى كانت الوحدة المحاسبية ممثلة فى المشروع الفردى ، ولكن بظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة للقيام بالمشروعات التجارية والصناعية والزراعية الكبيرة ، وبذلك ظهرت أهمية تكوين الشركات ، وأصبحت الوحدة المحاسبية ممثلة فى الشركة سواء أكانت شركة أشخاص أو شركة أموال .

وقد تدخل القانون بصورة أو أخرى فى تكوين هذه الشركات واعترف لها بكيان قانونى مستقل عن كيان الأشخاص المكونين لها ، وعلى ذلك نجد أن الشركة بجانب اعتبارها وحدة محاسبية فانها تعتبر وحدة قانونية .

ولعلنا فى هذه المقدمة العامة ندرس باختصار طبيعة الشركة كوحدة محاسبية وطبيعتها كوحدة قانونية :

# الشركة كوحدة محاسبية

ظهرت فى الفكر المحاسبى عدة آراء لتفسير طبيعة الشركة أو المشروع التجارى كوحدة محاسبية .

وقد ظهرت نتيجة هذه الآراء نظريات ثلاث : النظرية الأولى وأطلق عليها « نظرية الملكية المشتركة » والنظرية الثانية أطلق عليها « نظرية الشخصية المعنوية » وأخيراً ظهرت « نظرية النشاط الاقتصادى الجماعى » .

ولقد ترتب على ظهور هذه النظريات جدل علمى بين المحاسبين بخصوص المبادئ المحاسبية التى تحكم هذه النظريات الثلاث مما كان له الأثر فى اختلاف وجهات النظر فيما يختص بمعالجة بعض العمليات المالية ، ولعلنا هنا نحلل باختصار الفروض التى تبنى عليها كل نظرية .

## نظرية الملكية المشتركة أو الجماعية Proprietorship Theory :

يرى أصحاب هذه النظرية « أن الشركة أو بصفة عامة المشروع التجارى عبارة عن مجموعة من الأشخاص — ملاك المشروع — الذين يتفقون على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين ، وبذلك يعتبر أصحاب هذه النظرية أن شخصية المشروع ما هى فى الحقيقة إلا شخصية الأفراد ملاك المشروع » .

وبذلك فان أصحاب نظرية الملكية المشتركة يعطون الأهمية القصوى لفكرة الملكية الجماعية للافراد المكونين للمشروع وبالتالى لوجهة نظر أصحاب المشروع .

ولقد سادت هذه الفكرة وأيدها الكثيرون من المحاسبين قبل منتصف القرن التاسع عشر فى الوقت الذى انتشرت فيه المشروعات الفردية وشركات التضامن التى تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم .

ويمكننا تفسير نظرية الملكية المشتركة وما تعطيه من أهمية لوجهة نظر أصحاب المشروع على أساس الفروض الرئيسية الآتية :

أولا : أن جوهر أية شركة أو مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع Contractual Relationship والقانون لا يخلق الشركة بل يعطى قوة تنفيذية لهذه العلاقة التعاقدية .

ثانياً : الملكية Ownership أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للافراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة للشركة نفسها حيث إن الشخص الطبيعي فقط هو محل الحق ، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال فى الشركة حيث إن هناك فرق جوهرى بين ملاك المشروع ودائنى المشروع . فالفريق الأول فقط هو الذى تربطه بالمشروع رابطة الملكية Ownership Relation أما الثانى فتربطه به علاقة الدائنية والمديونية .

Debitor—Creditor Relationship

ثالثاً : الإدارة Management : المفروض أن إدارة المشروع فى يد أصحاب المشروع وهذا هو الحال فى المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ويرى أصحاب هذه النظرية أنه حتى إذا كانت الإدارة منفصلة عن الملكية كما هو الحال فى شركات المساهمة فان القائمين على الإدارة يعتبرون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع ويعملون بارادتهم .

رابعاً : الهدف Ultimate Objective . الغرض من المشروع هو تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع Maximization of Profit وإدارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف .

وهذه الفروض السابقة تؤيد وجهة نظر أصحاب نظرية الملكية المشتركة : فما دام جوهر المشروع هو العلاقة التعاقدية بين أصحاب المشروع ، وما دام أصحاب المشروع هم الملاك الحقيقيون لأصول المنشأة وهم الذين يديرون المشروع أو على الأقل يرسمون سياسته ، وما دام الغرض أو الهدف النهائى من المشروع هو تحقيق مصلحة ذاتية لأصحاب المشروع أى تحقيق أكبر أرباح ممكنة فقط ، فمن الطبيعى إذن أن تحدد المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة من وجهة نظر أصحاب المشروع .

## نظرية الشخصية المعنوية Entity Theory

يؤيد أصحاب هذه النظرية الفكرة القائلة بان الشركة ما هي إلا منشاة لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها — أى أن لها شخصية معنوية منفصلة عن شخصية أصحاب المشروع ويؤيدون رأيهم بأن القانون قد اعترف للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركة ، وللشركة الحق فى التقاضى باسمها وللغير الحق فى مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء . والشخصية المعنوية للشركة ليست فى نظر أصحاب هذه النظرية شخصية خيالية خلقها القانون بل إنها شخصية حقيقية نشأت واعترف بها نتيجة صفة مميزة للجماعة التى تتكون منها الأفراد ، فان وجود مجموعة من الأفراد لتحقيق غرض مشترك يؤدى إلى وجود مصلحة مشتركة group interest أو « ملكية مشتركة » group ownership أو « إرادة جماعية » group will وأن حماية القانون للمصلحة المشتركة أو الملكية المشتركة أو الإرادة الجماعية لا تقل أهمية عن حمايته لمصلحة أو ملكية أو إرادة الفرد . لذا كان لا بد من الاعتراف بشخصية معنوية حقيقية للشركة مستقلة عن شخصية الأفراد المكونين للجماعة .

وبذلك نجد أن أصحاب نظرية الشخصية المعنوية لا يعطون الأهمية القصوى لأصحاب المشروع كما فى حالة نظرية الملكية المشتركة ولكنهم يعطون الأهمية القصوى للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية أو على الأصح للادارة باعتبارها ممثلة للشركة أو المنشاة . وقد ظهرت هذه النظرية وأيدها كثيرون من المحاسبين فى الجزء الأخير من القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين وذلك نتيجة لانتشار الشركات المساهمة التى اعترف لها القانون بالشخصية المعنوية أو الاعتبارية والتى تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة .

Separation of Ownership and Management

وبالمقارنة بنظرية الملكية المشتركة السابق الإشارة إليها نجد أن الفروض الرئيسية التى تؤيد نظرية الشخصية المعنوية هى :

أولا : أن جوهر أى مشروع ليست العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع بل هى مجموعة الأصول أو الأموال Association of Assets

التى يقدمها المستثمرون لاستخدامها فى أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاك مشروع أو مقرضين .

ثانياً : الملكية : أصول المنشاة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصاً معنوياً أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول ، حق فى الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق فى الأصول ، عند التصفية . وأساس هذا الرأى أنه لا فرق فى نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائنى المشروع حيث أنهم جميعاً فى حكم المستثمرين ، كل يقدم أمواله لاستثمارها فى أعمال المشروع رغبة فى تحقيق عائد على هذه الأموال .

ثالثاً : الإدارة : بظهور شركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب « مجلس إدارة » يقوم بادارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعاً بادارة الشركة وبذلك نشات ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة وأصبحنا فى وضع لا نستطيع معه القول بان المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا بمثابة وحدة مهنية مستقلة Professional Management ترسم سياسة المشروع لا بوحى من المساهمين بل بوحى من المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصاً معنوياً .

رابعاً : الهدف : أدى ظهور شركات المساهمة إلى نشاة ما أطلقنا عليه الإدارة المهنية التى ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق مصلحة ذاتية Self Interest ممثلة فى تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع بل لتحقيق غرض اجتماعى وهو رفاهية المجتمع Social Interest ممثل فى أرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال ، وخدمه ممتازة أو سلعة جديدة للمستهلك .

وعلى أساس الفروض السابقة يرى أصحاب نظرية الشخصية المعنوية أن مبادئ المحاسبة يجب أن تحدد من وجهة نظر الإدارة وليس من وجهة نظر أصحاب المشروع الذين قلت أهميتهم فى المشروع تحت الظروف الاقتصادية الجديدة .

### نظرية النشاط الاقتصادى الجماعى (١) : Activity Theory

إن الشركة ليست فى نظرنا مجموعة من الأشخاص ملاكه ، أو مجموعة من الأموال تحت سيطرة الإدارة ، ولكنها مجموعة من النشاط الاقتصادى الجماعى Association of Economic Activities . وكلمة النشاط فى هذا التعريف يقصد بها أى عمل مادى أو فكرى لازم لتحقيق الغرض من المشروع فهناك أنواع مختلفة من النشاط لازمة لقيام واستمرار ونمو المشروع : كالأموال التى يقدمها المستثمرون سواء المساهمين أو المقرضين أو الدولة ؛ ومجهود العمال ، والدور الذى يساهم به الموردون للمواد الخام ، والمستهلكون للسلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وما تقدمه الحكومة من حماية ودفاع ، وأخيراً وليس آخراً ما تقوم به الإدارة من تنسيق لأوجه أنواع النشاط المختلفة بشكل يمكن معه إنتاج السلعة أو أداء الخدمة بأقصى كفاية ممكنة . ولا شك أن المساهمين بأوجه النشاط المختلفة فى المشروع يتوقعون عائداً مناسباً على ما يساهمون به يعادل ما يمكن أن يحصلوا عليه فى الفرص البديلة .

وهذه النظرية الشاملة للمشروع — باعتباره مجموعة من النشاط الاقتصادى الجماعى — تعطى الوزن لوجهتين هامتين فى المشروع :

( أولا ) المشروع كوحدة اقتصادية يعمل على خلق أو تحويل المنافع
**Productive Economic Entity**

( ثانياً ) المشروع كوسيلة من وسائل إشباع رغبات الأفراد
**Method of doing Business**

والمشروع كوحدة اقتصادية يعمل على خلق أو تحويل المنافع Creation or Transformation of uitlities عن طريق تنسيق أوجه النشاط المختلفة

---

( ١ ) أنظر تفاصيل هذه النظرية فى بحث منشور : التطور الاقتصادى وأثره فى الفكر المحاسبى : دكتور حلمى محمود نمر — مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ؛ ابريل ١٩٦٢ .

بقصد إنتاج سلعة أو أداء خدمة . وهنا ننظر للمشروع باعتبار أن له وجوداً مستقلا عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين له . وفي هذه الحالة فإننا نعطي الأهمية والوزن لمجموعة النشاط نفسها بغض النظر عن مصدر هذا النشاط .

ويتوقف مدى نجاح المشروع كوحدة اقتصادية على خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة على ثلاثة عوامل رئيسية : (١) تحديد وتجميع أوجه نشاط المشروع (٢) تحديد القيادة والسلطة والمسئولية (٣) وجود نظام فعال للاتصال .

فالعامل الأول هو تحديد أوجه نشاط المشروع وتجميعها في وحدات تنظيمية Grouping of Activities سواء اتخذت شكل إدارات أو أقسام أو أقلام وذلك بشكل يمكن الأشخاص من العمل المنتج المنظم ، ويمكن المسئول عن كل وحدة من الإشراف والرقابة . وهناك أسس كثيرة لتجميع أوجه النشاط في وحدات تنظيمية . فهناك التنظيم على أساس الوظائف وهو أكثر الأسس شيوعاً فوظائف المشروع الرئيسية تتمثل في وظيفة الإنتاج أو الشراء ، وظيفة البيع والتوزيع ، وأخيراً وظيفة التمويل فيمكن تقسيم أوجه نشاط المشروع إلى ثلاثة إدارات تقابل هذه الوظائف الرئيسية ، إدارة الإنتاج أو الشراء ، إدارة البيع ، والإدارة المالية . ويمكن تجميع أوجه النشاط داخل هذه الإدارات في إدارات فرعية . وقد يكون أساس تجميع أوجه النشاط المناطق الجغرافية التي تزاول المنشأة فيها نشاطها ، أو يكون حسب أنواع السلع التي تنتجها ، أو حسب أنواع العملاء ، أو على أساس العمليات أو مراحل الإنتاج .

ويلي تجميع أوجه نشاط المشروع في وحدات تنظيمية ضرورة تحديد القيادة والسلطة والمسئولية التي تمنح لكل رئيس وكل مرؤوس في كل إدارة أو قسم لضمان حسن سير الأعمال وقيام كل مجموعة بأعبائها ومسئولياتها . فلا بد من وجود قيادة رشيدة للمجموعات ممثلة في مديري الشركة . والقيادة

تتضمن إصدار الأوامر من القائد للمرؤسين وكذلك الرغبة والاستعداد من المرؤسين في إطاعة هذه الأوامر وتنفيذها . وأما السلطة فهي الحق في التصرف وإصدار القرارات والأوامر التي تحدد تصرفات الأشخاص القائمين بالعمل في كل وحدة تنظيمية بشكل يضمن تنسيق أوجه النشاط المختلفة . وحسن مزاولة الرئيس لسلطته تقتضي منه عادة تفويضه بعض هذه السلطة إلى مرؤسيه الذين يساعدونه في إنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف . ولا شك أن السلطة تتطلب إصدار أوامر من الرئيس المرؤوس ثم توقع قبول أو إطاعة هذه الأوامر .

ومن المبادئ الإدارية العامة الخاصة بتحديد السلطة ضرورة تحديد أساس تدرج السلطة . فقد تتدرج السلطة على أساس رأسي أى من أعلى إلى أسفل . وفي هذه الحالة يزاول الرئيس سلطة مباشرة فوق المرؤوس ، ولذا فهي علاقة متدرجة في خط أو سلسلة واحدة تتفق مع التدرج في الخريطة التنظيمية وهذا التدرج يطلق عليه ( السلطة التنفيذية Line, Authority ) وهو يتفق مع مبدأ وحدة الأوامر Unity of Command أى أن كل شخص في التنظيم يصدر له الأوامر من واحد فقط أعلى منه وقد يوجد بجانب السلطة التنفيذية السلطة الاستشارية التي لها حق إعطاء النصائح والإرشادات والاقتراحات وتجميع البيانات التي تتطلبها السلطة التنفيذية Line and Staff Authority ، وأخيراً قد يكون تدرج السلطة على أساس وظائفي Functional Authority أى توزيع السلطة على مديرين متخصصين ، ويكون سيطرة كل مدير على مجموعة من الوظائف المحددة في إدارات مختلفة في المشروع . وتمتاز هذه الطريقة من حيث استفادة المشروع من مبدأ التخصص .

وأخيراً فان تحديد مسئوليات المرؤوسين يعتبر عنصراً هاماً في التنظيم الإداري . فالمسئولية هي تعهد المرؤوس بالقيام بواجب معين أو عمل محدد بصفة مستمرة أو لفترة معينة .

٥ - ويلي تحديد وتجميع أوجه نشاط المشروع في وحدات تنظيمية وتحديد

القيادة والسلطة والمسئولية على هذه الوحدات ضرورة اختيار نظام فعال للاتصال System of Communication من أعلى لأسفل عند صدور الأوامر أو القرارات الإدارية ممن فى يدهم السلطة التنفيذية ، أى عند تقديم الاقتراحات والنصائح ممن فى يدهم السلطة الاستشارية ، أو من أسفل إلى أعلى عند تقديم التقارير الإدارية من المرؤوسين للرؤساء .

أما إذا نظرنا للمشروع باعتباره وسيلة من وسائل إشباع رغبات الأفراد — فلا بد للقائمين على إدارة المشروع من اختيار طريقة عادلة لتوزيع المنافع على الأفراد المستحقين لها . فقد سبق أن ذكرنا أن المساهمين بنشاطهم الفكرى أو المادى فى المشروع يتوقعون عائداً يعادل ما كان يمكن أن يحصلوا عليه فى الفرص البديلة ويتوقف نوع العائد على رغبات الأفراد المكونين للمشروع . فهناك رغبات متعددة ومختلفة كالرغبة فى الحصول على أكبر دخل ممكن ، والرغبة فى الامتلاك ، والرغبة فى القيادة والسلطة ، والرغبة فى احتلال مركز إجتماعى أو أدبى معين ، والرغبة فى تحمل مسئولية اجتماعية . . . الخ . ومن أجل تحقيق هذه الرغبات لا بد من وجود نظام محدد للدوافع System of Inducement . وهذا النظام قد يتخذ صورة دوافع مادية Material Inducement أو دوافع غير مادية أى اجتماعية Social Inducement

فالدوافع المادية تتخذ أشكالا عديدة . فهناك نظام الأجور التشجيعية أو المشاركة فى الربح للعمال . ونظام المعاشات والتامين الصحى والإدخار للموظفين وكذلك يجب أن يكون هناك نظام محدد للترقيات . أما بالنسبة للعملاء فهناك دوافع كثيرة كتحديد أسعار معتدلة أو نظام للخصم المسموح به أو نظام لتوصيل الطلبات للمنازل أو نظام للبيع بالتقسيط أو نظام للاقراض . وبالنسبة لأصحاب الأموال فلا بد من تحديد فائدة أو توزيعات منتظمة على الأموال المستثمرة .

أما الدوافع الاجتماعية فلا تقل أهمية عن الدوافع المادية ، كتهيئة الجو المناسب والظروف المشجعة على العمل ، وكوجود علاقات طيبة بين الرؤساء

والمرؤوسين ، وكاعطاء الثقة للعمال . وعدم وجود أى نوع من التمييز بين أفراد المجموعة ، وكالثناء على كل عمل ناجح .

مما سبق يتضح أن نظرية النشاط الاقتصادى الجماعى تعطى الأهمية للمشروع ككل باعتباره وحدة اقتصادية اجتماعية تعمل على خلق المنافع وتوزيعها توزيعاً عادلا على الأفراد المساهمين باوجه نشاطهم المختلفة فى المشروع . وهذه النظرية الشاملة للمشروع تصلح — فى نظرنا — كاساس سليم لبناء هيكل للمبادئ المحاسبية التى ستحكم الفكر المحاسبى فى المستقبل القريب .

## الشركة كوحدة قانونية

عرّف القانون المدنى ( مادة ٥٠٥ ) الشركة بانها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصة من مال أو عمل واقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة .

فالأصل إذن أن الشركة عقد يقوم على الأركان العامة التى تشيد عليها العقود عموماً ، وعلى أركان خاصة تميزه عن العقود الأخرى ، كما استلزم المشرع شروطاً شكلية لصحة هذا العقد .

**الشروط العامة للعقد :**

يجب أن يتوفر فى عقد الشركة الشروط العامة التى تقوم عليها العقود عموماً وهى الرضا والأهلية والمحل والسبب . فلا يكون عقد الشركة صحيحاً إلا إذا رضى به كل شريك رضاء سليما من العيوب القانونية . فاذا شاب الرضا عيب كغلط أو تدليس أو إكراه أو استغلال أصبح العقد قابلا للبطلان .

كما يترتب على الدخول فى الشركة نشوء التزامات على كل شريك قبل الشركة ذاتها وقبل الشركاء الآخرين ولذا يجب أن يكون الشريك أهلا للالتزام فلا يجوز إذن للقاصر أو للمحجور عليه أن يكون شريكاً فى شركة . ولما كان الشريك المتضامن فى شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة يعتبر تاجراً

مجرد انضمامه إلى الشركة ، فلا يكفى أن تتوافر فيه أهلية الالتزام وإنما يجب أيضاً أن يكون أهلا لمباشرة التجارة .

أما المحل والسبب فيتمثلان فى الغرض من تكوين الشركة ، فيجب أن يكون هذا الغرض غير مخالف للنظام العام أو للآداب وإلا كانت الشركة باطلة أصلا .

الشروط الخاصة بعقد الشركة :

توجد بجانب الأركان العامة سالفة الذكر أركان خاصة لعقد الشركة إذ يستخلص من التعريف الوارد بالمادة ٥٠٥ أنه يجب أن يقع العقد بين شريكين أو أكثر وأن يقدم كل شريك حصة فى رأس المال المشترك وأن يقتسم الشركاء أرباح المشروع وخسائره .

فلا ينشأ عقد الشركة إلا بين شريكين أو أكثر ، بل إن القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ استلزم بالنسبة لشركاء المساهمة وجود سبعة شركاء مؤسسين على الأقل ، والواقع أن تعدد الشركاء أمر تستلزمه طبيعة فكرة العقد لأنه لا يولد إلا عن تزاوج إرادتين أو أكثر .

كما يجب أن يقدم كل شريك حصة فى رأس المال وإلا انتفت فكرة الشركة ، والحصة قد تكون مبلغاً من النقود أو تكون حصة عينية أى مالا منقولا أو عقاراً ، وقد تكون الحصة عملا .

وأخيراً تقوم الشركة على نية المشاركة ، إذ يتقدم كل شريك بحصته إلى الشركة للحصول على نصيب من أرباح المشروع وتحمل جزءاً من خسارته . وإذا انتفت هذه النية بطل العقد ، والأصل أن نسب توزيع الأرباح والخسائر متروكة لإرادة المتعاقدين الحرة ينظمونها فى العقد . ومع ذلك لا يجوز الاتفاق على حرمان أحد الشركاء من الربح أصلا أو تحصين أحد الشركاء من الخسائر ، ويستثنى من ذلك الشريك الذى قدم عمله فقط كحصة فى رأس المال فيجوز إعفاؤه من المساهمة فى الخسائر بشرط ألا يكون قد تقرر له أجراً على عمله .

ويلاحظ أنه لا يشترط توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى بين الشركاء أو أن تتعادل نسبة الاشتراك فى الربح والخسارة ، وإنما المقصود هو أن يصيب كل شريك نصيباً من الأرباح ومن الخسائر .

وقد وضع القانون المدنى بعض الأحكام لتوزيع الأرباح والخسائر فى حالة عدم الاتفاق وهذا أمر نادر . فقد نص على أنه إذا لم يبين فى عقد الشركة نصيب كل واحد من الشركاء فى الأرباح والخسائر كان نصيب كل منهم فى ذلك بنسبة حصته فى رأس المال : وإذا اقتصر العقد على تعيين نصيب الشركاء فى الربح وجب اعتبار هذا النصيب فى الخسارة أيضاً . وكذلك الحال إذا اقتصر العقد على تعيين النصيب فى الخسارة دون تعيين النصيب فى الربح .

وإذا كانت حصة أحد الشركاء مقصورة على عمله وجب أن يقدر نصيبه فى الربح والخسارة تبعاً لما تفيده الشركة من هذا العمل وهذه مسألة تقدرها المحكمة عند الخلاف بالاستعانة بأهل الخبرة وتتبع نفس القواعد لو فرض أن الشركة مكونة من شريكين قدم احداهما رأس المال وقدم الآخر عمله ، وإن كانت المحاكم المصرية تقضى فى مثل هذا الفرض بأن يكون للشريك برأس المال ثلثا الأرباح وللشريك بالعمل الثلث استناداً للعرف .

**الشروط الشكلية :**

لم يكتف المشرع لصحة عقد الشركة توافر الشروط العامة والخاصة ولكنه استلزم أيضا شروط شكلية فيقضى بوجوب كتابة العقد وشهره . والكتابة شرطا لصحة العقد لا لمجرد إثباته . غير أن بطلان الشركة بسبب عدم كتابته لا يعمل به إلا فى العلاقة بين الشركاء أنفسهم فلا يجوز الاحتجاج به قبل الغير ، كما أن البطلان لا يحدث أثره فيما بين الشركاء إلا من وقت أن يطلب الحكم به . ويلاحظ أنه بالنسبة لشركات المحاصة لا يشترط لصحة العقد أن يكون مكتوبا ، بل يجوز إثبات وجود شركات المحاصة بابراز الدفاتر والخطابات وهذا يرجع إلى طبيعة هذا النوع من الشركات . والكتابة قد تكون عرفية وقد تكون رسمية . ومع ذلك استلزم القانون رقم ٢٦ لسنة

١٩٥٤ الرسمية في عقود شركات المساهمة التي لا تطرح أسهمها للاكتتاب العام والشركة ذات المسئولية المحدودة .

وكذلك أوجب القانون التجارى شهر الشركات التجارية ، ليعلم بها الغير ولا يفلت من واجب الشهر إلا شركات المحاصة إذ لا تكتسب الشركة الشخصية المعنوية حتى يكون من اللازم إعلانها للغير .

## أنواع الشركات التجارية

### التقسيم الموضوعي لأنواع الشركات :

يقسم الشراح عادة الشركات التجارية إلى قسمين رئيسيين هما :

أولا : شركات الأشخاص .

ثانيا : شركات الأموال .

وفي شركات الأشخاص يكون للأشخاص الذين تتكون منهم الشركة الاعتبار الأول ، بمعنى أن هذه الشركات تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم ، وينقسم هذا النوع بدوره إلى ثلاثة أقسام :

١ — شركات التضامن : وهي التي تتكون من شركاء مسئولين عن ديون الشركة وتعهداتها بصفة شخصية وتضامنية . فلا تتحدد مسئولية الشريك إذن بقدر حصته في الشركة وإنما تتجاوزها إلى أمواله الخاصة .

٢ — شركات التوصية البسيطة : وهي التي تتضمن نوعين من الشركاء : الأول الشركاء المتضامنون وهم المسئولون عن التزامات الشركة بصفة شخصية وتضامنية ، والثاني الشركاء الموصون ولا يسأل كل منهم إلا بقدر الحصة التي يتعهد بتقديمها للشركة بمعنى أن مسئوليته محدودة بقدر هذه الحصة .

٣ — شركات المحاصة : وهي التي تختلف عن الشركات الأخرى بكونها مستترة ، أي ليس لها وجود قانوني إزاء الغير الذى لا يعلم عن وجودها ولا يعرف الشركاء فيها .

أما النوع الثانى من الشركات — أى شركات الأموال — فلا يكون للشركاء فيها الاعتبار الأول حيث أن رأس مال هذه الشركات ينقسم إلى أسهم قابلة للتداول ويطرح للجمهور ويستطيع أن يقتنيها كل من يقدر على دفع قيمتها ، فالاعتبار الأول فى هذه الشركات هى مجموع الأموال التى تستطيع الإدارة الحصول عليها بصرف النظر عن شخصية المساهمين . وتنقسم شركات الأموال بدورها لأنواع ثلاثة :

١ — شركات المساهمة : وهى الشركات التى تقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول وتكون مسئولية المساهم فيها مسئولية محدودة بقدر أسهمه التى خصصت له .

٢ — شركات التوصية بالأسهم : وهذه الشركات تقسم رأس مالها أيضاً إلى أسهم إلا أنها تتضمن نوعين من الشركاء ، الأول شركاء متضامنون مسئولون بصفة غير محدودة عن التزامات الشركة ، والثانى شركاء مسئولون بقدر الأسهم التى خصصت لهم .

٣ — شركات ذات المسئولية المحدودة : وقد استحدث هذا النوع فى القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وهى التى لا يزيد الشركاء فيها عن خمسين شريكاً ولا يكون كل منهم مسئول إلا بقدر حصته فى رأس المال . وينقسم رأس مال هذه الشركات إلى حصص تتداول أصلا بين الشركاء ولا تنتقل للغير إلا بشروط خاصة .

من هذا العرض السريع لأنواع الشركات التجارية يتضح أن هذه الشركات تختلف فيما بينها نتيجة لاختلاف طريقة الحصول على رأس مالها ونتيجة لاختلاف مدى مسئولية وحقوق الشركاء أو المساهمين فيها .

القطاع العام والقطاع الخاص :

كانت قوانين يوليو ١٩٦١ الاشتراكية نقطة تحول هام فى الاقتصاد القومى . فقبل هذا التاريخ كانت أدوات الإنتاج ممثلة فى أنواع المشروعات

والشركات المختلفة ملكاً لأفراد الشعب ملكية خاصة ، وبالتالى كان التقدم الاقتصادى متروكاً للجهود الفردية التى لا يحركها غير دافع الربح الأنانى . ولا شك أن ترك الحرية لرأس المال كان متفقاً مع مبادئ النظام الرأسمالى .

ولكنه اتضح أن ترك رأس المال حراً لا يتفق مع ظروفنا الاقتصادية . وقد أشار مشروع الميثاق الوطنى أن رأس المال فى تطوره الطبيعى فى البلاد التى أرغمت على التخلف لم يعد قادراً على أن يقود الانطلاق الاقتصادى ولم تعد الجهود الفردية العفوية المستغلة قادرة على مواجهة التحدى .

وبذلك اتضح جلياً أن الحل الاشتراكى هو المخرج الوحيد للتقدم الاقتصادى والاجتماعى وكان لا بد من تجميع المدخرات الوطنية ووضع كل خبرات العلم الحديث فى خدمة استثمار هذه المدخرات ، ووضع تخطيط شامل لعملية الإنتاج .

ونتيجة لكل ذلك كان من الضرورى تقرير سيطرة الشعب على كل أدوات الإنتاج وعلى توجيه فائضها طبقاً لخطة محدودة وصدرت قوانين يوليو ١٩٦١ التى أدت إلى خلق قطاعين :

- القطاع الأول :

قطاع عام قادر يقود التقدم فى جميع المجالات ويتحمل المسئولية الرئيسية فى خطة التنمية . ويضم هذا القطاع كثير من المشروعات والشركات التى تملك فيها الدولة كل أو جزء من رأس المال .

القطاع الثانى :

قطاع خاص يشارك فى التنمية فى إطار الخطة الشاملة من غير استغلال . ويشمل هذا القطاع جميع المشروعات والشركات التى لم تؤمم أو لم تساهم الدولة فى رأس مالها بل تركت للملكية الخاصة .

# الباب الأول

## طبيعة شركة التضامن

* ماهية شركة التضامن وخصائصها .
* التكوين القانوني لشركة التضامن .
* إدارة شركة التضامن .
* تعديل عقد شركة التضامن .

ماهية شركة التضامن وخصائصها :

شركة التضامن ما هي إلا اتفاق تعاقدي بين شخصين أو أكثر بقصد الإتجار وتحقيق واقتسام الأرباح أو الخسائر فيما بينهما أو بينهم ، وجميع الشركاء في الشركة متضامنون في جميع تعهدات الشركة أي أن مسئوليتهم مسئولية غير محدودة وتتعدى رؤوس أموالهم في الشركة(١) .

أما الخصائص الرئيسية للشركة فتتلخص في الآتي :

١ — الشريك في شركة التضامن مسئول عن ديون الشركة بصفة شخصية وعلى وجه التضامن ، والمقصود بالمسئولية الشخصية أو غير المحدودة أن يكون كل شريك مسئولا عن ديون الشركة كما لو كانت ديوناً خاصة به فلا تتحدد مسئوليته إذن عن هذه الديون بقدر حصته في الشركة وإنما تتعداها إلى أمواله الشخصية . أما المسئولية التضامنية فيقصد بها أن الشركاء والشركة ذاتها متضامنون في الوفاء بديون الشركة ويترتب على ذلك أنه يجوز للدائن أن يوجه المطالبة إلى الشركة أو إلى أي شريك على حدة ، كما يجوز له أن يطالب الشركة والشركاء دفعة واحدة .

٢ — لما كانت شركة التضامن تقوم على الاعتبار الشخصي أي على الثقة المتبادلة بين الشركاء ، فالأصل أن حصة الشريك تكون غير قابلة للتداول . وعلى ذلك لا يجوز للشريك التنازل عن حصته للغير أو إحلال شخصاً محله بغير رضاء بقية الشركاء .

٣ — إن ضرورة توافر الثقة بين الشركاء في شركة التضامن يترتب عليه

---

(١) عرف القانون التجاري شركة التضامن في المادة ٢٠ بأنها ( شركة يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون اسماً لها ) .

وفي المادة ٢٢ نص المشروع على المسئولية غير المحدودة عندما ذكر ( أن جميع الشركاء متضامنون في جميع تعهدات الشركة ولو لم يحصل وضع الامضاء عليها الا من أحدهم ) .

أن وفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إفلاسه يفض الشركة إلا إذا اتفق على خلاف ذلك .

٤ — الشريك فى شركة التضامن تاجراً ، وإذن يجب أن تتوافر فيه أهلية الاحتراف بالتجارة وأن يلتزم بجميع الواجبات التى يتطلبها القانون التجارى فى التاجر من ضرورة القيد فى السجل التجارى وإمساك الدفاتر التجارية وإشهار عقد زواجه .

٥ — لشركة التضامن اسم يتكون من أسماء الشركاء فيها وإذا كان عدد الشركاء كبيراً جاز أن يذكر اسم واحد أو أكثر منهم مع إضافة كلمة «وشركاه» أو « وشركاهم » أما إذا لم تتخذ الشركة إسماً يجب على جميع الشركاء أن يوقعوا على جميع تصرفاتها .

**التكوين القانونى لشركة التضامن :**

**أولا — عقد الشركة :**

تخضع شركة التضامن فى تكوينها للقواعد التى تسرى على الشركات عموماً والتى فصلناها سابقاً . فتتكون الشركة عن طريق عقد بين الشركاء يجب أن يتوفر فيه جميع الشروط التى يجب توافرها فى العقود سواء الشروط العامة الممثلة فى الرضا والأهلية والسبب أو الشروط الخاصة من حيث ضرورة وجود شريكين أو أكثر ومن حيث تقديم حصة فى رأس المال المشترك ومن حيث اقتسام الأرباح والخسائر ، أو الشروط الشكلية الخاصة بوجوب كتابة العقد وشهره . ويجدر بنا هنا أن نذكر أهم النصوص التى يتضمنها عادة عقد الشركة :

١ — أسماء الشركاء وصفاتهم وجنسياتهم .

٢ — عنوان الشركة وإسمها التجارى ومركزها .

٣ — الغرض من قيام الشركة ومدة بقائها .

٤ — رأس مال الشركة وحصة كل شريك وطريقة سدادها والفوائد على رأس المال .

٥ - تحديد الحد الأقصى لمسحوبات كل شريك والفوائد عليها .

٦ - إدارة الشركة - المسئول عنها ومكافآته .

٧ - السنة المالية للشركة وميعاد الجرد والحسابات الختامية .

٨ - طريقة توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء .

٩ - انفصال أحد الشركاء وطريقة حساب وتسوية حقوقه .

١٠ - حل الشركة وطريقة تصفية أموالها .

ثانياً - شهر ملخص عقد الشركة :

حتم القانون التجارى ضرورة شهر ملخص عقد الشركة فى خلال ١٥ يوماً من تاريخ التوقيع على العقد ليعلم الغير بوجود الشركة . وتتلخص إجراءات الشهر فيما يأتى :

١ - إيداع ملخص عقد الشركة فى قلم كتاب المحكمة الابتدائية التى يوجد فى دائرتها مركز الشركة أو فرع من فروعها لتسجل فى السجل المعد لهذا الغرض .

٢ - لصق ملخص عقد الشركة لمدة ثلاثة شهور فى اللوحة المعدة فى المحكمة للاعلانات القضائية .

٣ - نشر ملخص العقد فى إحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة أو فى فرع من فروعها وتكون معدة لنشر الإعلانات القضائية أو صحيفتين تطبعان فى مدينة أخرى .

٤ - يقضى قانون السجل التجارى ضرورة قيد الشركة فى السجل التجارى فى خلال شهر من ابتداء العمل .

ويلاحظ أن القانون نص على الحد الأدنى من البيانات التى يجب أن يتضمنها الملخص الذى يشهر وهى :

١ - أسماء وألقاب وصفات وعناوين الشركاء المتضامنين .

٢ - الإسم التجارى للشركة .

٣ — أسماء الشركاء المأذونين بإدارة الشركة والتوقيع باسمها .

٤ — وقت ابتداء الشركة ووقت انتهائها .

إدارة شركة التضامن :

يقوم بإدارة شركة التضامن مدير أو عدة مديرين . وقد يكون المدير شريكاً وهذا هو الوضع الغالب ، أو قد يكون غير شريك أى شخصاً أجنبياً عن الشركة يختاره الشركاء للادارة .

ويعين المدير — سواء أكان شريكاً أو غير شريك — بنص فى العقد التأسيسى للشركة أو قد يعين فى عقد مستقل عن عقد الشركة . وإذا لم ينص فى العقد التأسيسى للشركة على تعيين المدير أو لم يتفق الشركاء فى عقد مستقل على تعيينه تطبق الأحكام العامة الواردة فى القانون المدنى . وفى هذه الحالة يعتبر كل شريك مديراً للشركة فيكون له مباشرة أعمالها وتصريف شئونها دون الرجوع إلى غيره من الشركاء ، ويكون لكل شريك حق الاعتراض على ما يقوم به زملاؤه من أعمال قبل إتمامها ، فيعرض الأمر على الشركاء مجتمعين ويتوقف الحل على القرار الذى تتخذه الأغلبية .

وللمدير أجر يحدده العقد التأسيسى للشركة أو العقد الذى يتم به تعيينه ، وإذا كان مدير الشركة شريكاً بعمله فقط فيحصل عندئذ على حصة من الأرباح يحددها العقد نظير عمله ، أما إذا كان المدير الشريك شريكاً بحصة نقدية أو عينية علاوة على عمله الذى يؤديه للشركة فيحصل عندئذ على نصيب من الأرباح نظير حصته المادية وعلى نصيب آخر نظير العمل . وعلى ذلك فما يحصل عليه الشريك المدير يعتبر بمثابة توزيعاً للارباح .

أما إذا حدد للمدير الشريك مرتباً ثابتاً علاوة على حصته فى الأرباح أو كان المدير غير شريك فما تدفعه الشركة فى هذه الحالة يعتبر عبئاً على الشركة تدفعه حتى ولو حققت الشركة خسارة . أى أن مرتب الشريك فى هذه الحالة يعتبر من ضمن المصروفات الإدارية .

تعديل عقد شركة التضامن :

قد تطرأ ظروف عديدة تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات على عقد الشركة . فيجوز تعديل العقد نتيجة الرغبة فى زيادة رأس المال أو تخفيضه أو نتيجة انضمام أو انفصال أو وفاة أحد الشركاء أو نتيجة الرغبة فى تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر . كما يجوز أن يتناول التعديل شكل الشركة أى فى حالة تحويلها إلى شركة من نوع آخر أو إدماج الشركة فى شركة أخرى.

ومن المجمع عليه جواز تعديل شروط العقد عملا بمبدأ حرية التعاقد بشرط موافقة الشركاء على التعديل ، وتعديل العقد — كالعقد ذاته — يجب أن يقع بالكتابة وإلا كان باطلا ، وبالمثل يجب شهر التعديل وإلا امتنع الاحتجاج به على الغير ، ويقع الشهر بذات الطرق التى يشهر بها العقد التأسيسى كما سبق ذكره .



# الباب الثانى

# مشاكل تكوين و تنظيم شركة التضامن

**Accounting Problems in Partnership Formation and Organization**

---

* مقدمة
* الفصل الأول : رأس المال عند التكوين
* الفصل الثانى : الحسابات الشخصية للشركاء

# مقـدمة

تطبق فى حالة شركات التضامن قواعد المحاسبة المعروفة ، فيمسك للشركة دفتر يومية ودفتر أستاذ وتسجل العمليات التجارية فى هذه الدفاتر كالمعتاد .

ولكن يوجد هناك عمليات تتميز بها شركات التضامن وتتطلب معالجة خاصة عند إثباتها فى الدفاتر ، وفى هذا الباب سوف نتناول المشاكل الخاصة بشركات التضامن التى تواجهنا عند تكوين وتنظيم الشركة . وينقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : يشمل المشاكل المتعلقة بتكوين رأس مال الشركة .

الفصل الثانى : يتضمن المشاكل المتعلقة بالحسابات الشخصية التى تفتح للشركاء فى دفاتر الشركة .

# الفصـــل الأول

## رأس المال عند التكوين

### تعريف رأس المال Definition of Capital

جرت العادة على تعريف رأس المال بأنه صافى أصول المنشأة — أى الفرق بين قيمة الأصول وقيمة الخصوم . وبمعنى آخر فان رأس المال يمثل مجموع حقوق أصحاب المشروع الممثلة فى قيمة الحصص الأصلية المقدمة من الشركاء مضافاً إليها الأرباح المرحلة من الأعوام الماضية وأى احتياطيات أخرى محجوزة . Net Worth = Capital + Surplus .

وهذا التعريف لرأس المال يتفق فى الحقيقة مع نظرية الملكية المشتركة التى تعطى الأهمية القصوى لوجهة نظر أصحاب المشروع والتى تفرق بين الأموال

المقدمة من الشركاء والأموال المقدمة من دائنى الشركة : فمن وجهة نظر أصحاب المشروع لا بد أن نقوم بطرح قيمة خصوم الشركة من قيمة الأصول حتى نصل إلى قيمة رأس المال :

والتعريف السابق لرأس المال — مجموع حقوق اصحاب المشروع أو صافى أصول المنشأة — هو تعريف ضيق لرأس المال ويعتبر مقبولا فى حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، ولكنه بظهور شركات المساهمة ظهرت مدرسة أخرى من المحاسبين تؤيد تعريفاً آخر يتفق مع طبيعة هذا النوع من الشركات وما تتصف به من شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الشركاء . وأصحاب هذه المدرسة يعرفون رأس المال على أنه كل الموارد Total Assests المستخدمة فى عمليات الشركة بغض النظر عن مصدرها أى بغض النظر عما إذا كانت مقدمة من الشركاء أو من دائنى الشركة . وهذا التعريف لرأس المال يتفق مع نظرية الشخصية المعنوية التى تعطى الأهمية لوجهة نظر الإدارة ، فمن وجهة نظر الإدارة لا فرق مطلقاً بين ما يمكن أن نطلق عليه « رأس المال المملوك » و « رأس المال المقترض » فكلاهما أموالا مستثمرة فى الأعمال الإنتاجية للشركة :

## تعريف رأس المال ومعادلة الميزانية :

تتكون معادلة الميزانية من ثلاثة بنود ( ١ ) الأصول و ( ٢ ) الخصوم و ( ٣ ) رأس المال — فاذا اعتبرنا رأس المال مجموع حقوق أصحاب المشروع أى الفرق بين الأصول والخصوم ، فان معادلة الميزانية يجب أن تكتب فى الصورة التالية :

الأصول — الخصوم = رأس المال

أما إذا أيدنا نظرية الشخصية المعنوية واعتبرنا رأس المال كأنه جملة الأصول المستخدمة فى عمليات الشركة ولم نفرق بين مصادر الأموال فيجب أن نضع معادلة الميزانية فى الصورة الآتية :

الأصول = رأس المال + الخصوم

قيود اثبات رأس المال :

عند بداية تكوين الشركة فان رأس المال يقصد به مجموع الأصول التي يقدمها الشركاء . وقيود سداد رأس المال والحسابات التي تفتح له تتوقف على وجهة النظر بخصوص طبيعة شركة التضامن . فإذا اعتبرت الشركة مجموعة من الأشخاص — الملاك المشروع — فيتحتم علينا أن نفتح حساب رأس المال لكل شريك على حدة يجعل هذا الحساب دائناً والأصول المقدمة من الشريك مدينة . وهذه المعالجة تتفق مع ضرورة التفرقة بين الشركاء المكونين للشركة.

أما إذا اعتبرنا أن للشركة شخصية مستقلة عن شخصية الشركاء فعلينا أن نفتح حساباً واحداً لرأس المال يجعل دائناً ، والأصول المقدمة من الشركاء جميعاً مدينة .

وسواء فتحنا ح / رأس مال لكل شريك على حدة أو حساب رأس مال واحد للشركة فان قيود سداد رأس المال تتوقف على طريقة وفاء الشركاء لحصصهم فى رأس مال الشركة . فقد يكون الوفاء بإحدى ثلاثة طرق :

أولا : تقديم أصل نقدى .

ثانياً : تقديم أصل أو أصول غير نقدية ( عينية ) .

ثالثاً : تقديم أصول وخصوم منشأة فردية .

وفيما يلى ثلاثة أمثلة لتوضيح هذه الحالات الثلاثة :

الحالة الأولى . تقديم أصل نقدى :

قد يقوم الشركاء بتسديد حصصهم فى رأس مال الشركة نقداً ، وفى هذه الحالة يجعل حساب نقدية بالخزينة أو حساب البنك ( فى حالة الدفع بشيك ) مديناً ، وحساب رأس مال الشريك أو حساب رأس مال الشركة دائناً بنفس القيمة .

فى أول يونيه ١٩٦٠ اتفق أ ، ب على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بنسبة ٢ : ١ على الترتيب على أن يسدد كل

منهما حصته نقداً عند توقيع عقد الشركة ، وقد تم توقيع العقد فى ١٠ يونيه .

والمطلوب عمل قيود اليومية اللازمة لإثبات سداد الحصتين وتصوير حساب رأس المال وقائمة المركز المالى للشركة عقب السداد مباشرة .

الحل

أولا : فى حالة فتح ح / رأس مال لكل شريك على حدة ( نظرية الملكية المشتركة ) .

دفتر اليومية

| منه | له | | |
|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | |
| | | من ح / نقدية بالخزينة | |
| ٦٠٠٠ | | إلى مذكورين | ٦٠/٦/١٠ |
| | ٤٠٠٠ | ح / رأس مال ا | |
| | ٢٠٠٠ | ح / رأس مال ب | |
| | | ( قيمة ما دفعه كل من الشريكين نقداً سداداً لحصتيهما فى رأس المال ) | |

دفتر الأستاذ

ح / رأس المال ( ا )

| مبالغ | البيان | التاريخ | مبالغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| | | | ٤٠٠٠ | من ح / نقدية بالخزينة | ٦٠/٦/١٠ |

ح / رأس المال (ب)

| مبالغ | البيان | التاريخ | مبالغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| | | | ٢٠٠٠ | من ح / نقدية بالخزينة | ٦٠/٦/١٠ |

قائمة المركز المالى فى ١٠ يونيه ١٩٦٠

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٦٠٠٠ | | نقدية بالخزينة | | ٤٠٠٠ | رأس مال (ا) |
| | | | | ٢٠٠٠ | رأس مال (ب) |
| | | | ٦٠٠٠ | | |
| ٦٠٠٠ | | | ٦٠٠٠ | | |

ثانياً : حالة فتح حساب واحد لرأس مال الشركة ( نظرية الشخصية المعنوية ) .

وفى هذه الحالة يمكن كتابة مذكرة فى الدفاتر تبين حصة كل شريك فى رأس مال الشركة أو يمكن تقسيم حساب رأس المال إلى خانات فرعية تبين حصص الشركاء .

دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | | |
| ٦٠٠٠ | | من حـ / نقدية بالخزينة | | |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ / رأس المال | | ١٩٦٠/٦/١٠ |
| | | سداد الشركاء لحصصهم فى رأس مال الشركة | | |

دفتر الأستاذ

حـ / رأس المال

| المجموع | ا | ب | بيان | تاريخ | المجموع | ا | ب | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | جنيه | | | جنيه | جنيه | جنيه | | |
| | | | | | ٦٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | من حـ/نقدية بالخزينة | ٦٠/٦/١٠ |

قائمة المركز المالى فى ١٠ يونيه ١٩٦٠

| أصول | | | رأس المال والخصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | |
| ٦٠٠٠ | | نقدية بالخزينة | | | رأس مال الشركة |
| | | | | ٤٠٠٠ | (ا) |
| | | | | ٢٠٠٠ | (ب) |
| | | | ٦٠٠٠ | | |
| ٦٠٠٠ | | | ٦٠٠٠ | | |

الحالة الثانية — تقديم أصول عينية :

قد يقوم أحد أو بعض الشركاء بتسديد حصته أو حصتهم عن طريق تقديم بعض الأصول العينية كالاراضى أو المبانى ... الخ ، ولا تختلف

القيود فى هذه الحالة عن الحالة السابقة إلا فى جعل حساب الأصل أو الأصول العينية مدينة بدلا من حساب نقدية بالخزينة مع جعل حساب رأس مال الشريك (إذا فتح حساب مستقل لكل شريك) أو حساب رأس مال الشركة (إذا فتح حساب واحد لرأس المال) دائناً . ويلاحظ أنه فى حالة تقديم أصل عينى لا بد أن تقوم إدارة الشركة بتقييم هذا الأصل على أساس سعر المثل السائد فى السوق فى تاريخ نقل ملكية الأصل وذلك للتأكد من قيمته الحقيقية :

فاذا فرض فى المثال السابق أن الشريكين ا ، ب اتفقا على سداد حصتيهما فى رأس مال الشركة كالآتى :

الشريك (ا) يقوم بسداد حصته نقداً :

الشريك (ب) يقدم قطعة أرض قومت بمبلغ ١٥٠٠ جنيه على أن يدفع باقى حصته نقداً .

فتكون قيود اليومية كالآتى :

| منه | له | |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ٤٥٠٠ | | من حـ / نقدية بالخزينة |
| ١٥٠٠ | | من حـ / الأراضى |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٠٠٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ٢٠٠٠ | حـ / رأس مال ب |
| | | (قيمة ما دفعه الشريكان سداداً لحصتيهما فى رأس المال) |

الحالة الثالثة — تقديم أصول وخصوم منشأة فردية :

قد يحدث أن يكون لأحد الشركاء محل تجارى ويرغب فى تقديم صافى أصول محله مقابل حصته فى رأس مال شركة التضامن ، وتقابلنا فى هذه الحالة بعض المشاكل يتوقف معالجتها على أمرين :

أولا : الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقدير أصول وخصوم المحل التجارى قبل انتقالها إلى شركة التضامن .

ثانياً : الاتفاق على عدم إجراء أية تعديلات فى قيم أصول وخصوم المحل التجارى بل تثبت بدفاتر شركة التضامن بقيمتها الدفترية .

وفيما يلى سنتناول كل حالة على حدة .

**اعادة تقدير أصول وخصوم المنشأة الفردية :**

**(أولا) فى دفاتر المنشأة الفردية :**

إن انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية إلى شركة التضامن معناه إقفال دفاتر المنشأة . ولكن ما دامت هذه الأصول والخصوم ستنتقل إلى شركة التضامن بعد إعادة تقديرها فلا بد قبل إقفال دفاتر المنشأة أن تثبت التعديلات الناتجة عن إعادة التقدير وتظهر أثرها على رأس المال ثم يلى ذلك إقفال حساب الأصول . والخصوم ولتحقيق ذلك تتبع الخطوات التالية :

١ — إثبات التعديلات الناتجة عن إعادة التقدير وذلك إما مباشرة عن طريق حساب رأس المال أو عن طريق فتح حساب وسيط باسم « حساب إعادة التقدير » بجعل مديناً بكل نقص فى قيمة الأصول المنقولة لشركة التضامن وكل زيادة فى قيمة الخصوم التى تعهدت بها شركة التضامن مع جعل حسابات هذه الأصول والخصوم دائنة .

كما يجعل حساب رأس المال أو حساب إعادة التقدير دائناً بكل زيادة فى قيمة الأصول أو كل نقص فى قيمة الخصوم مع جعل حسابات هذه الأصول والخصوم مدينة .

٢ — إذا استخدم الحساب الوسيط (إعادة التقدير) فانه يجب ترحيل رصيده إلى حساب رأس المال . فاذا كان الرصيد مدينا فيدل ذلك على خسائر إعادة التقدير يخفض بها رأس المال بجعل حساب رأس المال مدينا وحساب إعادة التقدير دائناً . أما إذا كان رصيد حساب إعادة التقدير دائناً فيدل ذلك

على أرباح ناتجة من إعادة التقدير زاد بها رأس المال بجعل حساب رأس المال دائنا وحساب إعادة التقدير مدينا .

٣ — تقفل حسابات الأصول بجعل حساب شركة التضامن مدينا وحسابات الأصول دائنة بقيمتها بعد إعادة التقدير ، وكذلك تقفل حسابات الخصوم بجعل حسابات الخصوم مدينة بقيمتها بعد إعادة تقديرها وحساب شركة التضامن دائناً .

٤ — يقفل حساب رأس المال بعد تعديله نتيجة أرباح أو خسائر إعادة التقدير بجعله مدينا وحساب شركة التضامن دائناً .

وبذلك تقفل جميع حسابات المنشأة الفردية بسبب انتقال أصولهاوخصومها إلى شركة التضامن .

ويلاحظ إنه قد لا تنتقل كل أصول المنشأة الفردية إلى شركة التضامن بل يحتفظ الشريك بأحد أو بعض الأصول لنفسه ، ويعتبر ذلك تخفيضاً لرأس ماله . ولذلك فالأصول التى لم تنتقل إلى شركة التضامن تقفل فى حساب رأس المال فيجعل حساب رأس المال مدينا وحساب الأصل أو الأصول دائنا .

كذلك قد لا تتعهد شركة التضامن بكل الخصوم بل يتعهد الشريك بسداد أحد أو بعض الخصوم ويعتبر ذلك زيادة لرأس ماله . ولذلك فالخصوم التى لم تنتقل إلى شركة التضامن تقفل فى حساب رأس المال فيجعل حساب الخصوم مدينا وحساب رأس المال دائناً .

(ثانياً) فى دفاتر شركة التضامن :

تقوم شركة التضامن باثبات الأصول المنتقلة إليها فقط والخصوم التى تعهدت بها فقط وبقيمها الجديدة — أى بعد إعادة تقديرها — فى دفاترها . فتجعل حسابات الأصول مدينة وحسابات الخصوم دائنة مع جعل حساب رأس مال الشركة أو حساب رأس مال الشريك دائنا بالفرق . ويلاحظ أنه

قد يحدث أن يزيد صافى الأصول المنتقلة إلى شركة التضامن عن حصة الشريك المتفق عليها فى رأس مال الشركة ، وقد جرت العادة فى هذه الحالة على إعطاء الشريك الحق فى سحب الفرق نقداً من خزينة أو بنك الشركة ، وفى هذه الحالة يجعل حساب رأس المال مدينا وحساب الخزينة أو البنك دائنا . وقد يحدث العكس وتقل صافى الأصول المنقولة عن حصة الشريك المتفق عليها . وفى هذه الحالة يتفق عادة على ضرورة قيام الشريك بايداع الفرق فى خزينة أو بنك الشركة وفى هذه الحالة يجعل حساب البنك أو الخزينة مدينا وحساب رأس المال دائنا .

مثال :

فى أول يناير ٩٦١ اتفق عماد وعصام على تكوين شركة تضامن باسم عماد وشريكه برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه . وقد اتفق عصام على أن يدفع مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقدا مقابل حصته فى رأس مال الشركة ، وأن يقدم عماد مقابل حصته وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه أصول وخصوم محله التجارى ما عدا النقدية بالخزينة وبعد إعادة تقديرها وعلى أن يقوم بسحب أو إيداع الفرق فى حالة الزيادة أو النقص .

وقد كانت قائمة المركز المالى لمحل عماد الآتى :

| أصول | | رأس مال وخصوم | |
|---|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | أراضى | ٢٤٠٠٠ | رأس مال |
| ٧٥٠٠ | مبانى ( بعد الاستهلاك ) | ٥٠٠٠ | أرباح |
| ٢٥٠٠ | أثاث ( بعد الاستهلاك ) | ٢٩٠٠٠ | |
| ٨٥٠٠ | بضاعة | | |
| ٦٠٠٠ | مدينون | ٨٥٠٠ | دائنون |
| ١٠٠٠ | أوراق قبض | | |
| ٤٠٠٠ | نقدية بالخزينة | | |
| ٣٧٥٠٠ | | ٣٧٥٠٠ | |

وقد اتفق الشركاء على اجراء التعديلات الآتية على الأصول والخصوم الظاهرة بقائمة المركز المالى لمحل عماد :

١ - يخصم ١٠٪ من قيمة الأثاث والمبانى لعدم كفاية الاستهلاكات فى الأعوام السابقة .

٢ - تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥ ٪ من قيمة المدينين .

٣ - تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض بمبلغ ٩٠٠ جنيه .

٣ - تقدر البضاعة حسب سعر السوق بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

أولا : قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن .

ثانياً : قائمة المركز المالى الافتتاحى فى دفاتر شركة التضامن .

أولا قيود الية فى دفاتر شركة التضامن :

دفتر اليومية

| منه | له | البيان | | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ١٥٠٠٠ | | من حـ/ نقدية الخزينة | | ٦١/١/١ |
| | ١٥٠٠٠ | حـ/ رأس المال | | |
| | | (قيمة ما دفعه عصام نقداً سداداً لحصته فى رأس المال) | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٨٠٠٠ | | حـ/ أراضى | | |
| ٦٧٥٠ | | حـ/ مبانى | | |
| ٢٢٥٠ | | حـ/ أثاث | | |
| ٩٠٠٠ | | حـ/ بضاعة | | |
| ٦٠٠٠ | | حـ/ مدينين | | |
| ١٠٠٠ | | حـ/ أوراق قبض | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ٨٥٠٠ | حـ/ دائنين | | |
| | ٣٠٠ | حـ/ مخصص د . م | | |
| | ١٠٠ | حـ/ مخصص أجيو | | |
| | ٢٤١٠٠ | حـ/ رأس المال | | |
| | | (انتقال أصول وخصوم محل عماد سداداً لحصته فى رأس المال) | | |
| ٩٠٠ | | من حـ/ نقدية بالخزينة | | |
| | ٩٠٠ | إلى حـ/ رأس المال | | |
| | | قيمة ما دفعه عماد نقداً سداداً لباقى حصته فى رأس المال | | |

ثانياً : قائمة المركز المالى الافتتاحية لشركة عماد وشريكه ( فى ١٩٦١/١/١ )

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | خصوم ورأس المال |
|---|---|---|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | | أراضى | | | رأس مال الشركة |
| ٦٧٥٠ | | مبانى | ١٥٠٠٠ | | عصام |
| ٢٢٥٠ | | أثاث | ٢٥٠٠٠ | | عماد |
| ٩٠٠٠ | | بضاعة | | ٤٠٠٠٠ | |
| | ٦٠٠٠ | مدينون | | | |
| | ٣٠٠ | مخصص د . م | | | |
| ٥٧٠٠ | | | | ٨٥٠٠ | دائنون |
| | ١٠٠٠ | أوراق قبض | | | |
| ٩٠٠ | ١٠٠ | مخصص أجيو | | | |
| ١٥٩٠٠ | | نقدية بالخزينة | | | |
| ٤٨٥٠٠ | | | | ٤٨٥٠٠ | |

**ملاحظة هامة :**

يلاحظ فى المثال السابق أننا قيدنا المبانى والأثاث والبضاعة بقيمتها الجديدة بعد التعديل وظهرت هذه القيمة فى قائمة المركز المالى لشركة التضامن . أما فى حالة المدينين وأوراق القبض فقد أثبتناها بقيمتها الأصلية وكونا مخصصات بالفرق والسبب فى هذه المعالجة أن هذه الأصول طبيعة خاصة إذ أن إعادة تقديرها ليس معناه مطالبة المدين بأقل من دينه ولكنه مجرد احتياط لما قد يصيب الشركة من خسارة عند تحصيل هذه الديون أو خصم هذه الكمبيالات مستقبلا .

**عدم اجراء تعديلات على أصول وخصوم المنشأة الفردية :**

قد يتقدم أحد الشركاء أصول وخصوم محله التجارى ، ويتفق على عدم إعادة تقدير هذه الأصول والخصوم بل تثبت فى دفاتر شركة التضامن بقيمتها الدفترية .

ويقابلنا فى هذه الحالة إحدى الاحتمالات الآتية :

١ — قد تتعادل صافى الأصول المنتقلة إلى شركة التضامن مع حصة الشريك فى رأس مال الشركة : ولا توجد فى هذه الحالة أية مشكلة غير قيد إثبات انتقال صافى الأصول إلى الشركة وحصة الشريك فى رأس المال .

٢ — قد تقل صافى الأصول المنتقلة عن حصة الشريك فى رأس مال شركة التضامن . وفى هذه الحالة قد ينص على التزام الشريك بدفع الفرق نقداً فى خزينة أو بنك الشركة فيجعل ح/ نقدية بالخزينة أو بحساب البنك مديناً وحساب رأس المال دائناً ، وقد يتعهد الشريك بسداد الفرق مستقبلا وفى هذه الحالة يجعل حساب حصة الشريك مديناً بهذا الفرق حتى يتم السداد فيجعل حساب البنك مديناً وحساب حصة الشريك دائناً .

ولكن إذا لم ينص على دفع الفرق بين صافى الأصول وحصة الشريك فى رأس مال الشركة أو التعهد بدفع الفرق مستقبلا فيمكن اعتبار الفرق بمثابة أصل غير ظاهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة الفردية يطلق عليه عادة وشهرة محل » فيجعل حساب شهرة المحل مديناً وحساب رأس المال دائناً .

٣ — قد تزيد صافى الأصول المنتقلة عن حصة الشريك فى رأس مال شركة التضامن . وفى هذه الحالة قد ينص على جواز قيام الشريك بسحب الفرق من خزينة أو بنك الشركة فيجعل حساب رأس المال مديناً وحساب الخزينة أو البنك دائناً .

وإذا لم ينص على سحب الفرق فيمكن اعتبار الفرق ناتجاً عن تضخم فى تقويم أصول المنشأة الفردية . وما دمنا نرغب فى إثبات الأصول بقيمتها الدفترية فإنه يلزم فى هذه الحالة تكوين احتياطى تضخم أصول يجعل دائناً بالفرق وحساب رأس المال مديناً .

مثال :

فى أول يناير ١٩٦٢ اتفق كل من حسن وحسين وحسنين وحسونه على تكوين شركة تضامن باسم شركة حسن وحسين وشركاهم على أن تكون حصصهم فى رأس مال الشركة كالآتى : حسن ٥٠٠٠ جنيه ، حسين ١٥٠٠٠ جنيه ، حسنين ٣٠٠٠ جنيه ، حسونه ٢٠٠٠ جنيه :

وقد قدم الشركاء فى مقابل حصصهم أصول وخصوم محالهم التجارية التالية :

أصول وخصوم حسن :

أصول : أراضى ٣٠٠٠ جنيه ; بضاعة ٤٠٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسين :

أصول : مبانى ٧٥٠٠ جنيه ، أثاث ٥٠٠٠ جنيه ، نقدية بالخزينة ٥٥٠٠ جنيه .

خصوم : أوراق دفع ٢٠٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسنين :

أصول : أراضى ٣٠٠٠ جنيه ، مبانى ٢٥٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسونه :

أصول : أثاث ٢٠٠٠ جنيه ، وأوراق قبض ١٠٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ١٥٠٠ جنيه .

وقد اتفق الشركاء على عدم اجراء تعديلات فى قيم عناصر الاصول والخصوم وعلى أن يقوم حسونه بدفع أو سحب الفرق بين صافى أصوله وحصته فى رأس مال شركة التضامن .

والمطلوب :

أولا : قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن .

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالى الافتتاحية فى دفاتر شركة التضامن .

## الحل

أولا : قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن :

دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٣٠٠٠ | | ح / أراضى | | |
| ٤٠٠٠ | | ح / بضاعة | | |
| ٥٠٠ | | ح / شهرة محل | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ٢٥٠٠ | ح / دائنين | | |
| | ٥٠٠٠ | ح / رأس مال حسن | | |
| | | انتقال أصول وخصوم محل حسن سداداً لحصته فى رأس المال | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٧٥٠٠ | | ح / المبانى | | |
| ٥٠٠٠ | | ح / أثاث | | |
| ٥٥٠٠ | | ح / نقدية بالخزينة | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ٢٠٠٠ | ح / أوراق دفع | | |
| | ١٠٠٠ | ح / ا. تضخم أصول | | |
| | ١٥٠٠٠ | ح / رأس مال حسين | | |
| | | انتقال أصول وخصوم محل حسين سداداً لحصته فى رأس المال | | |

دفتر اليومية ( تابع )

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٣٠٠٠ | | حـ / أراضى | | |
| ٢٥٠٠ | | حـ / مبانى | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ٢٥٠٠ | حـ / دائنين | | |
| | ٣٠٠٠ | حـ / رأس مال حسنين | | |
| | | انتقال أصول وخصوم محل حسنين سداداً لحصته فى رأس المال | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٢٠٠٠ | | حـ / أثاث | | |
| ١٠٠٠ | | أوراق قبض | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ١٥٠٠ | حـ / دائنين | | |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأسمال حسونة | | |
| | | انتقال أصول وخصوم محل حسونه سداداً لحصته فى رأس المال | | |
| ٥٠٠ | | من حـ / البنك | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأسمال حسونه | | |
| | | سداد حسونه الفرق بين صافى أصوله وحصته فى رأس المال | | |

ملاحظات على الحل :

أولا : بالنسبة للشريك حسن :

صافى أصول محله = ( ٣٠٠٠ + ٤٠٠٠ ) — ٢٥٠٠=٤٥٠٠ جنيه

بما أن حصة حسن فى رأس المال تعادل ٥٠٠٠ جنيه ولم ينص على دفع الفرق .

هنك شهرة محل للشريك حسن قدرها ٥٠٠ جنيه .

ثانياً : بالنسبة للشريك حسين :

صافى أصول محله = ( ٧٥٠٠+٥٠٠٠+٥٥٠٠ ) — ٢٠٠٠
= ١٦٠٠٠ جنيه .

بما أن حصته فى رأس المال تعادل ١٥٠٠٠ جنيه ولم ينص على سحب الفرق .

هناك تضخم فى قيم الأصول قدره ١٠٠٠ جنيه كون له احتياطى تضخم أصول .

ثالثاً : بالنسبة للشريك حسين :

صافى أصول محله = ( ٣٠٠٠+٢٥٠٠ ) — ٢٥٠٠=٣٠٠٠ جنيه

وبما أن حصته فى رأس المال ٣٠٠٠ جنيه فصافى الأصول تعادل تماماً حصته .

رابعاً : بالنسبة للشريك حسونه :

صافى أصول محله = ( ٢٠٠٠+١٠٠٠ ) — ١٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

وبما أن حصته فى رأس مال الشركة ٢٠٠٠ جنيه ونص على دفع الفرق فقد قام الشريك بدفع ٥٠٠ جنيه فى بنك الشركة .

ثانياً : قائمة المركز المالى الافتتاحية فى دفاتر شركة التضامن :

| جنيه | أصول | جنيه | خصوم ورأس المال |
|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | شهرة المحل | | رأس مال الشركة |
| ٦٠٠٠ | أراضى | | ٥٠٠٠ حسن |
| ١٠٠٠٠ | مبانى | | ١٥٠٠٠ حسين |
| ٧٠٠٠ | أثاث | | ٣٠٠٠ حسنين |
| ٤٠٠٠ | بضاعة | | ٢٠٠٠ حسونة |
| ١٠٠٠ | أوراق قبض | ٢٥٠٠٠ | |
| ٦٠٠٠ | نقدية بالخزينة | | |
| | | ٢٠٠٠ | أوراق دفع |
| | | ٦٥٠٠ | دائنون |
| | | ١٠٠٠ | احتياطى تضخم الأصول |
| ٣٤٥٠٠ | | ٣٤٥٠٠ | |

**حسابات الحصص :**

يرى بعض المحاسبين تقييد حصص الشركاء فى رأس المال على خطوتين :

أولا : إثبات تعهد الشركاء بتقديم حصصهم وذلك بجعل حـ / رأس مال الشركة أو حـ / رأس مال الشريك دائناً و حـ / حصة الشريك مديناً .

من حـ / حصة الشريك      إلى حـ / رأس مال الشريك
أو حـ / رأس مال الشركة

ثانياً : عندما يوفى الشريك بتعهده يجعل حـ / حصة الشريك دائناً وحسابات الأصول المقدمة مديناً .

من حـ / الأصول المختلفة      إلى حـ / حصة الشريك

ونعتقد أن هذه المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس إثبات، التعهد ثم الوفاء بها فيها تغاضي لطبيعة علم المحاسبة. فالمحاسبة لا تستخدم لترجمة وإثبات التعهدات القانونية ولكنها تستخدم في ترجمة العمليات التجارية المتبادلة Exchange transaction التي ينتج عنها التزام ملموس ويمكن قياسه Objective and measurable ولا يعتبر التوقيع على العقد في حالة شركات التضامن عملية تجارية متبادلة للشريك الحق في الانسحاب وعدم الوفاء بتعهده وقد يؤدي هذا إلى فض الشركة. وعلى ذلك يحسن عدم إثبات شيء في الدفاتر حتى السداد. ويمكن فقط أن نثبت التعهد بمذكره في الدفاتر أو يمكن الرجوع إلى عقد الشركة لمعرفة قيمة حصص الشركاء التي تعهدوا بتقديمها .

# الفصل الثانى

## الحسابات الشخصية للشركاء

### ماهية الحساب الشخصى للشريك Personal or Current Account

جرت العادة أن نحتفظ برأس المال ثابتاً إلا إذا قررت الإدارة زيادته أو تخفيضه ، ويجب فى هذه الحالة أن يتم النشر عنه بالطرق المقررة قانوناً . وعلى ذلك نجعل حساب رأس المال دائناً بالحصص الأصلية للشركاء وأية إضافات أخرى كما نجعل مديناً بأى تخفيض .

وقد تحدث معاملات بين الشركة والشركاء تؤثر على حقوقهم طرف الشركة . وحتى يمكن الاحتفاظ برأس المال ثابتاً لا بد أن تثبت هذه التغيرات فى حقوق الشركاء فى حساب خاص لكل شريك منفصل عن حساب رأسماله . وسوف نطلق على هذا الحساب « الحساب الشخصى للشريك » ويسميه البعض « الحساب الجارى للشريك » وقد تظهر الحسابات الشخصية للشركاء جميعاً فى حساب واحد بقسم كل جانب فيه إلى خانات بعدد الشركاء .

والرصيد الدائن للحساب الشخصى يدل على أن الحقوق التى للشريك قبل الشركة أقل من حقوق التى للشركة قبل الشريك الرصيد المدين يدل على العكس.

ويرى البعض أن رصيد الحسابات الشخصية للشركاء سواء كانت مدينة أو دائنة يجوز أن ترحل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء المقابلة وينتج عن ذلك أن رصيد حسابات رؤوس الأموال تظهر صافى حقوق كل شريك طرف الشركة ، وهذه الأرصدة الصافية تظهر فى قائمة المركز المالى .

ولكن يحسن أن نفصل بين حصص الشركاء المستثمرة فى الشركة بصفة مستديمة وبين أى زيادة أو نقص فى حقوقه الناتجة عن عمليات شخصية حدثت

بين الشريك والشركة . وفى هذه الحالة لا بد أن تترك الحسابات الشخصية للشركاء مفتوحة وتظهر فى قائمة المركز المالى — الأرصدة الدائنة فى جانب الخصوم والأرصدة المدينة فى جانب الأصول . ويلاحظ فى هذه الحالة أنه إذا أريد معرفة جملة حقوق كل شريك طرف الشركة لا بد أن نأخذ فى الحسبان مجموع أرصدة رأس المال والحساب الشخصى لكل شريك .

**العمليات المتعلقة بالحساب الشخصى :**

هناك بعض العمليات التى قد تحدث وينتج عنها أثر مباشر أو غير مباشر على الحساب الشخصى للشريك سواء بالزيادة أو النقص وهذه العمليات يمكن إجمالها فيما يلى :

أولا : المسحوبات وفوائدها . .

ثانياً : قروض الشركاء وفوائدها .

ثالثاً : الأرباح أو الخسائر وطريقة توزيعها .

وفى بقية هذا الفصل نتناول بالتفصيل شرح هذه العمليات وإظهار أثرها على الحساب الشخصى .

## أولا المسحوبات وفوائدها

**المسحوبات ومعالجتها دفتريا :**

يجب أن ينص فى عقد الشركة على المبالغ التى يكون لكل شريك الحق فى سحبها فى أثناء السنة على ذمة ما ينتظر أن تحققه الشركة من أرباح فى نهاية العام . بل ويجب أيضاً أن ينص فى عقد الشركة على الحد الأقصى للمبالغ التى يجوز أن يسحبها الشريك .

وعادة يفتح حساب لكل شريك يسمى حـ / مسحوبات الشريك يجعل مديناً بقيمة ما يسحبه الشريك من نقود أو بضائع خلال المدة .

فاذا كانت المسحوبات نقدية يجرى القيد الآتى :

من حـ / المسحوبات　　　　إلى حـ / نقدية بالخزينة

أما إذا كانت المسحوبات بضاعة فيجعل حساب المسحوبات مديناً وحساب المشتريات أو حساب المبيعات دائناً ويتوقف ذلك على الطريقة التى يتفق عليها فى تسعير البضاعة . فإذا سعرت مسحوبات البضاعة على الشريك بسعر التكلفة معنى ذلك أنها اعتبرت سحب لجزء من المشتريات فيجعل حـ / المسحوبات مديناً وحساب المشتريات دائناً .

من حـ / المسحوبات　　　　إلى حـ / المشتريات

أما إذا سعرت البضاعة بسعر البيع فمعنى ذلك أنها اعتبرت عملية بيع عادية فيجعل حساب المسحوبات مديناً وحساب المبيعات دائناً .

من حـ / المسحوبات　　　　إلى حـ / المبيعات

وفى نهاية المدة التجارية يقفل حـ / المسحوبات بترحيل رصيده المدين جانب منه من الحساب الشخصى ويكون القيد كالآتى :

من حـ / شخصى الشريك　　　　إلى حـ / المسحوبات

**فائدة المسحوبات :**

ذكرنا أن الشركاء يتفقون غالباً على السماح لكل شريك بسحب مسحوبات على ذمة الأرباح المنتظر تحقيقها ، وقد تختلف مسحوبات الشركاء فى قيمتها وفى تاريخ سحبها ويؤدى هذا إلى حرمان الشركة من استغلال هذه المبالغ فى أعمال الشركة . ولذلك يتفق الشركاء عادة على حسبان فائدة عى مسحوبات الشركاء .وقد ينص فى عقد الشركة على حد أقصى للمسحوبات على أن تحسب الفائدة على المسحوبات الزائدة عن الحد الأقصى .

وإذا اتفق على حسبان فائده على المسحوبات كلها أو على قيمة المسحوبات الزائدة عن الحد الأقصى فان الفائدة تحسب بالسعر المتفق عليه وعن المدة من تاريخ السحب إلى نهاية الفترة المالية للشركة .

ويلاحظ أن الغرض الأساسى من حسبان فائدة على المسحوبات هو تنظيم توزيع الأرباح بين الشركاء ولذلك يفتح حساب فائدة على مسحوبات الشريك يجعل مديناً وحساب توزيع الأرباح والخسائر دائناً ويكون القيد :

من حـ / فائدة المسحوبات　　　　إلى حـ / التوزيع

ثم يقفل حساب فائدة المسحوبات بتحويل رصيده إلى الحساب الشخصى للشريك بالقيد الآتى :

من حـ / شخصى الشريك　　　　إلى حـ / فائدة المسحوبات

ويلاحظ أن حساب فائدة المسحوبات ما هو إلا حساب وسيط يمكن الاستغناء عنه ويجعل حساب التوزيع دائناً وحساب شخصى الشريك مديناً بقيمة الفائدة على مسحوباته .

من حـ / شخصى الشريك　　　　إلى حـ / التوزيع

---

## ثانيا : قروض الشركاء وفوائدها

**حساب قرض الشريك Loan Account**

لا تقتصر الشركة دائماً على استخدام رؤوس الأموال المقدمة من الشركاء فى أعمال الشركة ولكنها تلجا إلى الاقتراض كوسيلة من وسائل جلب الأموال اللازمة لمقابلة الاتساع فى أعمال الشركة . ويكون الاقتراض من الغير أو من الشركاء .

وفى حالة الاقتراض من الشركاء يجب فتح حساب قرض الشريك يجعل دائنا بالمبلغ المقترض وحساب البنك أو الخزينة مدينا .ويكون القيد .

من حـ / البنك أو الخزينة　　　　إلى حـ / قرض الشريك

والحكمة فى فتح حساب قرض الشريك بدلا من تعلية قيمة القرض على حساب رأس المال هو أن القروض طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة رأس المال

فهى لازمة السداد فى تاريخ محدد مقدما ، كما أنه قد تحسب لها فائدة بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة : كما أن لقروض الشركاء الأسبقية فى السداد عند تصفية الشركة .

ويلاحظ أنه إذا لم يتم سداد القرض حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالى ظهر المبلغ المتبقى بدون سداد فى القائمة فى جانب الخصوم تحت بند مستقل ، وبذلك نرى أن عملية الاقتراض فى حد ذاتها ليس لها أى أثر على الحساب الشخصى للشريك .

أما إذا تم سداد القرض قبل تاريخ عمل قائمة المركز المالى فيجعل حساب القرض مدينا وحساب البنك أو الخزينة دائنا ويكون القيد :

من حـ / قرض الشريك إلى حـ / البنك أو الخزينة

وبذلك يقفل حساب القرض دون أن يكون لعملية السداد أى أثر على الحساب الشخصى .

**الفائدة على قروض الشركاء :**

تعتبر الفائدة على قرض الشريك كالفائدة على أى قرض خارجى عبئا أو مصروفا تحميليا نظير استخدام الأموال المقترضة ، ومشاكل الفائدة تتعلق بأمرين :

١ — عند استحقاق الفائدة ودفع قيمتها يجعل حساب الفائدة مدينا وحساب البنك أو الخزينة دائناً بقيمة الفائدة المدفوعة .

من حـ / الفائدة إلى حـ / البنك أو الخزينة

٢ — عند عمل حساب الأرباح والخسائر يحمل هذا الحساب بقيمة الفائدة المتعلقة بالسنة المالية المعمول عنها الحساب سواء دفعت بالكامل أو لم تدفع . فيجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً ، وحساب الفائدة دائناً .

من حـ / الأرباح والخسائر إلى حـ / الفائدة

أما عن أثر الفائدة على الحساب الشخصي للشريك فيتوقف عما إذا كانت الفائدة المستحقة على قرض الشريك والمتعلقة بالنسبة المالية قد دفعت بالكامل أو دفع جزء منها أو لم تدفع إطلاقاً .

أولا : حالة دفع الفائدة بالكامل :

إذا استحقت الفائدة على قرض الشريك ودفعت بالكامل قبل تاريخ عمل الحسابات الختامية يجعل حساب الفائدة مديناً وحساب البنك أو الخزينة دائناً — وعند عمل حساب الأرباح والخسائر يقفل حساب الفائدة بالكامل بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب الفائدة دائناً . وفي هذه الحالة لا يتأثر الحساب الشخصي إطلاقاً . والسبب واضح إذ أن الحساب الشخصي للشريك يمثل مديونية أو دائنية الشريك وحيث أن الفائدة دفعت بالكامل فلا يستحق للشريك شيء .

مثال :

أقرض الشريك ( ا ) الشركة مبلغ ١٠٠٠ جنيه في أول يناير ١٩٦٢ بفائدة بمعدل ٥٪ سنوياً تدفع في ٣١ ديسمبر من كل عام .

قيمة الفائدة السنوية = ١٠٠٠ × ٥٪ = ٥٠ جنيهاً .

عند دفع الفائدة في ٣١ / ١٢ يكون القيد :

٥٠ من حـ / فائدة قرض الشريك ا

٥٠ إلى حـ / البنك

وعند عمل حساب الأرباح والخسائر في ٣١ / ١٢ يكون القيد :

٥٠ من حـ / ا . خ

٥٠ إلى حـ / فائدة قرض الشريك ا

وبذلك يقفل حساب الفائدة بالكامل ولا يتأثر الحساب الشخصي .

ثانياً : حالة دفع جزء من الفائدة فقط :

يحدث أحياناً أن يستحق جزء من الفائدة على قرض الشريك وتدفع في خلال السنة المالية . أما الجزء الباقي المتعلق بالسنة المالية فيستحق بعد تاريخ عمل قائمة المركز المالي . وفي هذه الحالة يجعل حساب الفائدة مديناً وحساب

البنك أو الخزينة دائناً بقيمة الفائدة التي دفعت فعلا . وعند عمل حساب الأرباح والخسائر يجعل هذا الحساب بقيمة الفائدة المتعلقة بالمدة المعمول عنها الحساب بغض النظر عن الفائدة التي دفعت فعلا . وفي هذه الحالة نجد أن حساب الفائدة يظهر رصيداً دائناً يمثل حساب الفائدة المستحقة والتي لم تدفع حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالي وبدلا من إظهار حساب الفائدة المستحقة على قرض الشريك في بند مستقل في قائمة المركز المالي فقد جرت العادة على ترحيلها إلى الحساب الشخصي للشريك في الجانب الدائن فيجعل حساب الفائدة مديناً والحساب الشخصي دائناً .

وبذلك يتأثر الحساب الشخصي في هذه الحالة بقيمة الفائدة المستحقة على قرض الشريك فقط .

مثال :

في أول يناير ١٩٦٢ أقرض الشريك (ب) قرضاً للشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بفائدة بمعدل ٦٪ سنوياً على أن تدفع الفائدة في أول يولية وأول يناير من كل عام .

قيمة الفائدة النصف سنوية = ٢٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ٦٠ جنيه

في أول يوليه من كل عام تستحق الفائدة وتدفع ويكون القيد :

٦٠ من حـ / فائدة قرض الشريك ا

٦٠ إلى حـ / البنك

وفي ٣١ / ١٢ من كل عام يحمل حساب الأرباح والخسائر بفائدة القرض لمدة عام كامل .

١٢٠ من حـ / ا . خ

١٢٠ إلى حـ / فائدة قرض الشريك ا

وبذلك يظهر حساب الفائدة رصيداً دائناً قدره ٦٠ جنيه يمثل قيمة الفائدة المستحقة على النصف الثاني من العام .

يقفل حساب الفائدة المستحقة في الحساب الشخصي بالقيد :

٦٠ من حـ/ فائدة قرض الشريك ا

٦٠ إلى حـ/ شخصي الشريك ا

ثالثاً : عدم دفع الفائدة إطلاقاً :

قد يحدث أن تستحق الفائدة على قرض الشريك بعد تاريخ عمل الحسابات الختامية . ومعنى ذلك أنه لا يظهر أى حساب للفائدة فى خلال السنة المالية . لكن فى تاريخ عمل حساب الأرباح والخسائر لا بد من تحميل هذا الحساب بقيمة الفائدة عن المدة المعد عنها الحساب والتى استفادت من قرض الشريك ، وبذلك يظهر لنا حساب الفائدة رصيداً دائناً يعادل قيمة الفائدة بالكامل المستحقة على القرض . وبدلا من إظهار هذه الفائدة المستحقة فى بند مستقل فى قائمة المركز المالى ، ترحل الفائدة بالكامل إلى الحساب الشخصى للشريك فى الجانب الدائن .

وبذلك يتأثر الحساب الشخصى فى هذه الحالة بقيمة الفائدة بالكامل المستحقة على قرض الشريك :

مثال :

أقرض الشريك (حـ) الشركة فى أول يناير ١٩٦٢ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٥٪ سنوياً تدفع فى أول يناير من كل عام . وتقوم الشركة بعمل حساباتها الختامية فى ٣١ / ١٢ من كل عام .

الفائدة السنوية = ٣٠٠٠×٥٪ = ١٥٠ جنيه

وبما أن الفائدة تستحق فى أول يناير من كل عام أى بعد تاريخ عمل الحسابات الختامية فلا يظهر حساب الفائدة فى خلال السنة المالية . وفى ١٢/٣١ يتحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الفائدة المتعلقة بالعام وقدرها ١٥٠ جنيه بالقيد الآتى :

| | |
|---|---|
| ١٥٠ | من حـ / الأرباح والخسائر |
| ١٥٠ | إلى حـ / فائدة قرض الشريك (حـ) |

وبذلك يظهر حساب الفائدة رصيد دائناً يعادل قيمة الفائدة المستحقة .

يقفل حساب الفائدة المستحقة بالكامل فى الحساب الشخصى للشريك بالقيد الآتى :

١٥٠ من حـ / فائدة قرض الشريك (حـ)

١٥٠ إلى حـ / شخصى الشريك (حـ)

---

## ثالثا : الأرباح وتوزيعها

### معنى الربح . مبدأ الربح الشامل ومبدأ الربح العادى :

اختلف المحاسبون بخصوص تعريفهم للربح وذلك باختلاف وجهة النظر المتبعة . فالبعض يعرف الربح من وجهة نظر أصحاب المشروع على أنه قيمة الزيادة فى صافى الأصول أو الزيادة فى حقوق الشركاء طرف الشركة Increase in Net-worth الناتجة من تعامل الشركة مع الغير سواء كانت هذه الزيادة ناتجة عن النشاط التجارى العادى للمنشأة أو ناتجة عن النشاط غير العادى . وهذا التعريف للربح له وجهتان هامتان . الأولى : أنه يتفق مع وجهة نظر أصحاب نظرية الملكية المشتركة الذين يعتبرون المشروع التجارى مجموعة من الأشخاص ويعطون الأهمية القصوى لوجهة نظر أصحاب المشروع . الثانية : أنه يتفق مع مبدأ الربح الشامل All-inclusive Concept of Income ومبدأ الربح الشامل يقصد به أنه يجب أن تظهر فى حساب الأرباح أو الخسائر جميع بنود الإيرادات والمصروفات أو الخسائر سواء كانت هذه الإيرادات أو المصروفات أو الخسائر ناتجة عن النشاط التجارى العادى للشركة ولها صفة التكرار ، أو ناتجة عن النشاط التجارى غير العادى مثل الأرباح والخسائر التى تنشأ عن بيع أصل ثابت .

وبالمقارنة بالتعريف السابق للربح يوجد بعض المحاسبين الذين يعرفون الربح من وجهة نظر الإدارة : فمن وجهة نظر الإدارة يمكن تعريف الربح

بأنه مقدار الزيادة فى مقدرة الإنتاجية للمشروع أو بمعنى آخر قيمة الزيادة فى أصول المنشأة التى تنشأ عن النشاط التجارى العادى للمنشأة سواء كان ذلك ناشئاً عن تعامل الشركة مع أصحاب المشروع أو الغير Increase in Asstes وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية للمشروع التجارى والتى تعطى الأهمية القصوى لوجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة المشروع . كما أن هذا التعريف يتفق مع مبدأ الربح الجارى Current Operating Concept . ومبدأ الربح العادى يقصد به أن جميع بنود الإيرادات وكذلك جميع بنود المصروفات والخسائر المتعلقة بها والتى تنتج عن النشاط التجارى العادى للمنشاة يجب أن يحمل بها حساب الأرباح والخسائر أما جميع بنود الإيرادات أو المصروفات والخسائر غير العادية تظهر فى حساب الفائض أو التوزيع . ومبدأ الربح العادى يتفق مع وجهة نظر الإدارة التى تهتم عادة بمعرفة مقدرة المشروع الإنتاجية من نشاط المنشاة العادى المتكرر . أما الأرباح غير العادية فتعتبر أرباحاً طارئة : ولا يجوز للإدارة أخذها فى الحسبان كاساس لأية سياسة إدارية سليمة .

## توزيع الأرباح أو الخسائر :

إن الغرض من قيام شركة التضامن كالغرض من قيام أية شركة هو استغلال أموالها بقصد تحقيق الربح وتقسيمه بين الشركاء . ويعتبر توزيع الأرباح أو الخسائر من أهم المشاكل الحاسبية فى شركات التضامن . وجرت العادة أن يبين عقد الشركة طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر . وأية طريقة من طرق توزيع الأرباح تعتبر مقبولة ما دام الشركاء قد اتفقوا عليها ونص عليها فى عقد الشركة :

أما إذا سكت العقد عن ذكر شئ فى هذا الشان فتطبق الأحكام العامة التى وردت فى القانون المدنى والتى تنص على أن تقسم الأرباح أو الخسائر تكون بنسبة رؤوس الأموال ، والشريك الذى يتقدم عمله كحصة فان نصيبه فى الربح يكون كنصيب أقل حصة فى رأس المال. ويجوز الاتفاق على إعفاء الشريك الذى يقدم عمله فقط من المساهمة فى الخسائر بشرط ألا يكون قد تقرر له أجر على عمله .

## طرق توزيع الأرباح والخسائر :

عند اختيار طريقة لتوزيع الأرباح يجب أن تراعى حقيقة هامة وهى أن شركة التضامن عبارة عن شركة أشخاص ويفترض أن الشركاء يقدمون خدماتهم للشركة بدون أجر وأنهم لا يتقاضون فائدة على رؤوس أموالهم . لذلك فانه يمكن القول أن أرباح شركة التضامن تتكون من ثلاثة عوامل :

١ — عائد على رأس المال .

٢ — عائد على العمل أو الخدمات .

٣ — عائد إقتصادى عن المخاطرة .

فاذا قام الشركاء بخدمات متكافئة وكانت رؤوس أموالهم متساوية فيكون من العدل أن توزع الأرباح أو الخسائر بينهم بالتساوى . ولكن إذا تفاوتت حصص رؤوس أموال الشركاء أو مقدار الخدمات المقدمة منهم للشركة أو الإثنين معاً فانه يجب اختيار طريقة تأخذ فى الحسبان أثر العوامل الثلاثة السابقة على الربح . . وأهم الطرق المتبعة هى :

١ — بنسبة مئوية ثابتة لا علاقة لها برؤوس الأموال .

٢ — بنسبة رؤوس الأموال .

٣ — حسبان فائدة على رؤوس الأموال ويوزع الباقى بنسبة متفق عليها .

٤ — حسبان مرتبات أو مكافآت لكل الشركاء أو بعضهم وتقسيم الباقى بنسبة متفق عليها .

٥ — حسبان فائدة على رؤوس الأموال وكذلك مرتبات أو مكافآت للشركاء كلهم أو بعضهم وتوزيع الباقى بنسبة متفق عليها .

٦ — حسبان فائدة على رصيد الحساب الشخصى .

**أولا : توزيع الأرباح بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال :**

إذا تساوت رؤوس الأموال وتفاوتت الخدمات التى يقوم بها الشركاء فان الشركاء يتفقون عادة على اختيار نسبة ثابتة ليس لها علاقة برؤوس الأموال ولكن تراعى فيها مكافأة العامل الشخصى . فقد ينص مثلا على تقسيم الأرباح بنسبة ٢ : ١ أو أية نسبة أخرى ، ويتوقف ذلك على تقدير مقدار ما تنتظره الشركة من شخصية ونفوذ وخدمات كل شريك .

فاذا فرضنا أن الشركة حققت أرباحاً مقدارها ١٨٠٠٠ جنيه ، وأن نسبة توزيع الأرباح بين الشريكين ا ، ب هى ٢ : ١ فيكون نصيب (ا) ١٢٠٠٠ جنيه ونصيب (ب) ٦٠٠٠ جنيه ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصى فى الجانب الدائن ويكون القيد .

| | |
|---|---|
| ١٨٠٠٠ | من حـ / توزيع الأرباح والخسائر |
| | إلى مذكورين |
| ١٢٠٠٠ | إلى حـ / شخصى الشريك ا |
| ٦٠٠٠ | إلى حـ / شخصى الشريك ب |

**ثانيا : توزيع الأرباح بنسبة رؤوس الأموال :**

إذا تساوى الشركاء فى الخدمات التى يقدمونها للشركة وتفاوتوا فى حصصهم فى رأس المال فان توزيع الأرباح والخسائر يكون بنسبة رؤوس أموال الشركاء حتى يمكن أن يكافأ العامل المادى .

وفى هذه الحالة لا بد أن ينص فى عقد الشركة على المقصود برأس المال الذى يوزع بمقتضاه الأرباح وذلك لأن رأس المال قد يتغير لزيادته أو تخفيضه فى خلال العام . فقد يقصد توزيع الأرباح على أساس مقدار رأس المال أول المدة أو آخر المدة أو قد يقصد توزيع الأرباح على أساس متوسط رأس المال .

أولا — توزيع الأرباح بنسبة رأس المال أول المدة أو آخرها :

ا ، ب شريكان فى شركة تضامن وحصة كل منهما فى رأس المال ١٠٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠٠ جنيه على التوالى .

وفيما يلى حساب رأس مال كل شريك فى نهاية العام مبيناً قيمة الحصص الأصلية وقيمة الإضافات خلال العام .

حـ / رأس المال ( ا )

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٢٠٠٠ | رصيد | ١٢/٣١ | ١٠٠٠٠ | رصيد | ١/١ |
| | | | ٢٠٠٠ | من حـ / البنك | خلال العام |
| ١٢٠٠٠ | | | ١٢٠٠٠ | | |

حـ / رأس المال (ب)

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٦٠٠٠ | رصيد | ١٢/٣١ | ١٥٠٠٠ | رصيد | ١/١ |
| | | | ١٠٠٠ | من حـ/ البنك | خلال العام |
| ١٦٠٠٠ | | | ١٦٠٠٠ | | |

فإذا فرض أن قيمة الأرباح الصافية كانت ٣٥٠٠٠ جنيه

فإنه إذا وزعت الأرباح بنسبة رؤوس الأموال فى أول المدة فإن التوزيع يكون كالآتى :

| الشريك | رأس المال أول المدة | النسبة المئوية | الأرباح |
|---|---|---|---|
| ا | ١٠٠٠٠ | ٢ | ١٤٠٠٠ |
| ب | ١٥٠٠٠ | ٣ | ٢١٠٠٠ |

أما إذا وزعت الأرباح بنسبة رؤوس الأموال فى نهاية المدة يكون التوزيع كالآتى :

| الشريك | رأس المال فى نهاية المدة | النسبة | الأرباح |
|---|---|---|---|
| ا | ١٢٠٠٠ | ٣ | ١٥٠٠٠ |
| ب | ١٦٠٠٠ | ٤ | ٢٠٠٠٠ |

ثانياً — توزيع الأرباح بنسبة متوسط رأس المال :

إن تقسيم الأرباح أو الخسارة بنسبة رؤوس الأموال يتفق مع حقيقة أن الأرباح تتناسب تناسباً طردياً مع الحصص فى رؤوس الأموال المستخدمة فى أعمال المشروع أثناء المدة التجارية .

ومما لا شك فيه أنه إذا تغيرت رؤوس الأموال نتيجة لزيادتها أو تخفيضها فإن رصيد رؤوس الأموال أول المدة أو آخر المدة لا تمثل مطلقاً رؤوس الأموال متى استخدمت فعلا فى المشروع فى خلال المدة . وحتى نستطيع أن نحقق العدل والمساواة لا بد أن نأخذ فى الحسبان كل التغيرات التى تطرأ على رأس مال الشريك خلال المدة وأن نقسم الأرباح والخسائر بنسبة متوسط رأس المال . ولحساب متوسط رأس المال لا بد أن نأخذ فى الحسبان العامل الزمنى أى المدة التى استخدم فيها رأس المال فى المشروع أثناء العام . ولتوضيح ذلك نورد المثال التالى :

مثال :

إذا فرض أنه تم الاتفاق بين ا ، ب على توزيع الأرباح بينهما بنسبة متوسط رأس مال كل منهما خلال المدة ، وإذا فرض أن صافى أرباح العام كانت ١٢٠٠٠ جنيه . وقد ظهرت حسابات رؤوس أموال الشركاء فى نهاية المدة مبينة الحصص الأصلية وقيمة التخفيض فى خلال العام كما يأتى :

حـ/ رأس مال (ا)

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/ البنك | ٧/١ | ٣٠٠٠ | رصيد | ١/١ |
| ٢٠٠٠ | رصيد | ١٢/٣١ | | | |
| ٣٠٠٠ | | | ٣٠٠٠ | | |

حـ/ رأس المال (ب)

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/ البنك | ٧/١ | ٤٠٠٠ | رصيد | ١/١ |
| ٣٠٠٠ | رصيد | ١٢/٣١ | | | |
| ٤٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ | | |

الحل :

توزيع الأرباح يتوقف على الطريقة المتبعة فى حساب متوسط رأس المال.

**الطريقة الأولى :**

١ – يستخرج حاصل ضرب مفردات الجانب الدائن (الحصص الأصلية للشركاء وأية إضافات أخرى) × عدد الشهور أو الأيام من تاريخ الإيداع إلى نهاية المدة.

٢ – يستخرج حاصل ضرب مفردات الجانب المدين (قيمة التخفيض رأس المال) × عدد الشهور أو الأيام من تاريخ التخفيض إلى نهاية المدة.

٣ – بطرح المجموع الناتج من ٢ من المجموع الناتج من ١ ويقسم حاصل الطرح على ١٢ إذا استخدمت الشهور أو ٣٦٠ إذا استخدمت الأيام.

| تاريخ الإيداع أو التخفيض | | المبلغ | عدد الشهور | مجموع |
|---|---|---|---|---|
| **رأس مال ا** | | | | |
| الجانب الدائن | ١ / ١ | ٣٠٠٠ | ١٢ | ٣٦٠٠٠ |
| الجانب المدين | ١ / ٧ | ١٠٠٠ | ٦ | ٦٠٠٠ |
| | | | | ٣٠٠٠٠ |

∴ متوسط رأس المال = $\frac{٣٠٠٠٠}{١٢}$ = ٢٥٠٠ جنيه .

| تاريخ الإيداع أو التخفيض | | المبلغ | عدد الشهور | مجموع |
|---|---|---|---|---|
| **رأس مال ب :** | | | | |
| الجانب المدين | ١ / ١ | ٤٠٠٠ | ١٢ | ٤٨٠٠٠ |
| الجانب الدائن | ١ / ٧ | ١٠٠٠ | ٦ | ٦٠٠٠ |
| | | | | ٤٢٠٠٠ |

∴ متوسط رأس المال = $\frac{٤٢٠٠٠}{١٢}$ = ٣٥٠٠ جنيه .

∴ نسبة توزيع الأرباح والخسائر = $\frac{٢٥٠٠٠}{٣٥٠٠٠}$ = ٥ : ٧

∴ يكون نصيب الشريك ا من الأرباح ٥٠٠٠ جنيه والشريك ب ٧٠٠٠ جنيه .

**الطريقة الثانية :**

١ — يوجد حاصل ضرب رصيد حـ / رأس المال بعد كل عملية زيادة أو تخفيض فى رأس المال × عدد الشهور التى يبقى الرصيد فيها بدون تغيير ، والرصيد الأخير تحسب مدته من تاريخ الرصيد إلى نهاية المدة .

٢ — يقسم المجموع الناتج على ١٢ ويكون الناتج ممثلا لمتوسط رأس المال .

| | تاريخ الزيادة أو التخفيض | منه | له | رصيد | المدة | مجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رأس مال أ | ١/١ | | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٦ | ١٨٠٠٠ |
| | ٧/١ | ١٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | ٦ | ١٢٠٠٠ |
| | | | | | ١٢ | ٣٠٠٠٠ |

متوسط رأس المال = $\frac{٣٠٠٠٠}{١٢}$ = ٢٥٠٠ جنيه .

| | تاريخ الزيادة أو التخفيض | منه | له | رصيد | المدة | مجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رأس مال ب | ١/١ | | ٤٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٦ | ٢٤٠٠٠ |
| | ٧/١ | ١٠٠٠ | | ٣٠٠٠ | ٦ | ١٨٠٠٠ |
| | | | | | ١٢ | ٤٢٠٠٠ |

∴ متوسط رأس المال = $\frac{٤٢٠٠٠}{١٢}$ = ٣٥٠٠ جنيه .

يمكن التأكد من صحة العمل فى الطريقة الثانية إذا كان مجموع عدد الشهور يساوى سنة كاملة والرصيد الأخير يعادل رصيد حساب رأس مال الشريك .

ملاحظة :

فى المثال السابق فرضنا أن كل الإيداعات والسحب كانت فى أول يوم فى الشهر . ولكنه قد يحدث أن يكون الإيداع أو السحب فى أى تاريخ خلال الشهر . وفى هذه الحالة قد يتفق الشركاء على أن تحسب كل الإيداعات أو المسحوبات فى أول كل شهر وقد يتفقوا على أن المبالغ المودعة أو المسحوبة فى النصف الأول من الشهر تحسب من أول الشهر وأن المبالغ المودعة أو المسحوبة فى النصف الثانى تحسب من تاريخ آخر الشهر . وإذا لم ينص على شئ فتحسب المدة بالأيام .

ثالثا : حسبان فائدة رأس المال وتوزيع الباقى بنسبة معينة :

إن توزيع الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال قد لا تحقق العدالة المطلوبة فى حالتين : أولا ، فى حالة ما إذا كانت الأرباح التى حققتها الشركة تنتج عن عوامل أخرى غير عامل رأس المال . فقد ذكرنا سابقاً أن الأرباح تتكون من عائد رأس المال ومن عائد العمل ومن عائد اقتصادى للمخاطرة . ثانياً ، أنه فى حالة الخسارة فان الشريك الذى قدم حصة كبيرة فى رأس المال يتحمل أكبر جزء من الخسائر وليس هذا من العدل فى شئ .

للأسباب السابقة قد يتفق الشركاء على توزيع جزء معين من الأرباح بنسبة رؤوس الأموال والجزء الآخر بنسبة معينة يتفق عليها ، وبذلك يمكن أن نكافأ كل عوامل الربح . ولتحقق ذلك يتفق عادة على توزيع الأرباح عن طريق حسبان فائدة على رأس مال كل شريك ، والباقى يوزع عن طريق نسبة أخرى يتفق عليها .

وعند حسبان فائدة على رأس المال لا بد أن يتفق الشركاء ؛ أولا ، على سعر معين للفائدة أو على طريقة حسبان هذه الفائدة كاعتبار سعر الفائدة للأوراق المالية أو سعر القروض فى البنوك التجارية أساساً لذلك . ثانياً ، على المقصود من رأس المال الذى تحسب عليه الفائدة . فكما ذكرنا قد يقصد برأس المال رصيد رأس المال فى أول المدة أو آخرها أو متوسط رأس المال . ثالثاً ، عما إذا كانت فائدة رأس المال تحسب فى جميع الحالات بصرف النظر عن كفاية الأرباح أو عدم كفايتها أو وجود خسائر . فقد يتفق الشركاء على حسبان الفائدة إذا كانت أرباح الشركة تسمح بذلك أو قد يتفقوا على حسبان الفائدة مهما كانت نتيجة أعمال الشركة .

ولإثبات الفائدة على رأس المال تجرى القيود الآتية :

أولا : يحمل حـ / توزيع الأرباح والخسائر بقيمة الفائدة وذلك بجعل حساب التوزيع مديناً وحساب الفائدة دائناً .

من حـ / توزيع الأرباح أو الخسائر        إلى حـ / فائدة رأس المال

ثانياً : يقفل حساب فائدة رأس المال بترحيل نصيب كل شريك من الفائدة إلى حسابه الشخصى وذلك بجعل حساب الفائدة مديناً وحساب شخصى أو جارى الشريك دائناً .

من حـ / الفائدة على رأس مال الشريك        إلى حـ / شخصى الشريك

وقد يستغنى عن فتح حساب فائدة رأس المال إذ يعتبر حساباً وسيطاً وتحسب الفائدة وتحمل بها الحسابات الشخصية للشركاء مباشرة وذلك بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً والحسابات الشخصية للشركاء دائنة .

من حـ / توزيع الأرباح أو الخسائر        إلى حـ / شخصى الشريك

طبيعة الفائدة على رأس المال :

مما سبق يتضح أن حسبان فائدة على رأس المال ما هى إلا وسيلة من وسائل تحقيق العدالة فى توزيع جزء من الأرباح أو الخسائر على أساس رؤوس أموال الشركاء . ولا يجوز لأى شريك أن يدعى أن له حقاً فى هذه الفائدة إذا لم ينص عقد الشركة على ذلك . وفى حالة النص تظهر هذه الفائدة فى حساب التوزيع باعتبارها وسيلة من وسائل تحقيق العدالة فى توزيع الأرباح ، ولا يجوز مطلقاً اعتبار الفائدة على رأس المال كالفائدة على القروض مصروف تحميلى يطرح من مجمل الربح أو الإيراد قبل الوصول إلى صافى ربح الشركة .

رابعا : حسبان مرتب للشركاء وتوزيع الباقى بنسبة معينة :

قد يتفاوت الشركاء فى شخصياتهم ونفوذهم التجارى وعملهم فى خدمة الشركة . وقد يرغب الشركاء فى توزيع الأرباح أو الخسائر بطريقة تأخذ فى الحسبان هذا التفاوت . وقد ذكرنا سابقاً أنه لتحقيق ذلك قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال . لكن استخدام نسبة ثابتة قد لا تحقق العدالة فى التوزيع . فقد يعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل العوامل الأخرى التى تؤثر على الربح وخاصة عامل رأس المال وعامل المخاطرة .

وحتى تحقق العدالة فى التوزيع مع ملاحظة التفاوت فى شخصية الشركاء والخدمات التى يقدمونها للشركة وكذلك العوامل الأخرى التى تؤثر على الربح فقد يتفق الشركاء على حسبان مرتبات شهرية أو سنوية لكل الشركاء أو بعضهم على أن يوزع الجزء الباقى من الأرباح بنسبة معينة . ويجب أن نشير هنا إلى نقطة هامة وهى أن الشريك فى شركة التضامن ليس له الحق فى مرتب إلا إذا نص العقد على ذلك صراحة . ويجب أن يتضمن بنود العقد التفاصيل الخاصة بمرتبات الشركاء من ناحية تحديد قيمتها أو أساس تقديرها وتاريخ استحقاقها وطريقة معالجة احتمالات عدم كفاية الأرباح أو وجود خسائر .

وعند الإتفاق على حسبان مرتب للشركاء يقيد مرتب الشريك عند تسلمه كله أو بعضه بأن يجعل حساب مرتب الشريك مديناً وحساب البنك أو الخزينة دائناً :

| | |
|---|---|
| من حـ / مرتب الشريك | إلى حـ / البنك أو الخزينة |

وفى نهاية المدة التجارية يجعل حساب التوزيع مديناً وحساب مرتب الشركاء دائناً بكامل المرتبات المستحقة عن المدة :

| | |
|---|---|
| من حـ / توزيع الأرباح أو الخسائر | إلى حـ / مرتب الشريك |

وإذا كان الشريك قد تسلم مرتبه فان القيد السابق يؤدى إلى قفل حساب مرتب الشريك . أما إذا لم يتسلم الشريك كل أو جزء من المرتب فيظهر لحساب مرتب الشريك رصيد دائن يمثل قيمة المبالغ التى يستحقها ولم يتسلمها وفى هذه الحالة يرحل رصيد حساب مرتب الشريك إلى الجانب الدائن من حسابه الشخصى أو الجارى بالقيد الآتى :

| | |
|---|---|
| من حـ / مرتب الشريك | إلى حـ / شخصى الشريك |

## طبيعة مرتب الشريك :

اختلفت آراء المحاسبين بخصوص طبيعة مرتب الشريك . وفى معالجتنا السابقة لمرتب الشريك ايدنا الفكرة التى تنادى بأن مرتب الشركاء ما هى إلا وسيلة

من وسائل توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء وذلك حتى نحقق العدالة فى التوزيع بمكافأة العامل الشخصى فى حالة تفاوت الخدمات التى يقدمها الشركاء للشركة . وهذه النظرة لمرتب الشركاء تفترض أن الشريك ليس له الحق فى أن يطالب قانوناً بأى مبلغ نظير قيامه بإدارة أعمال الشركة .

ويرى فريق آخر من المحاسبين أن مرتب الشريك ما هو إلا أجراً تدفعه الشركة مقابل الخدمات الشخصية التى يؤديها لها وتنتفع بها خاصة إذا أخذ المرتب شكل راتب ثابت مقطوع يحسب بصرف النظر عن نتيجة أعمال المنشأة ، والمؤيدون لهذه الفكرة يذكرون أن مرتب الشريك يجب معالجته مثل سائر المصروفات الإدارية الأخرى من تكاليف الإدارة ويجب خصمه من الإيراد قبل الوصول إلى صافى الأرباح ويكون القيد :

من حـ / الأرباح والخسائر إلى حـ / مرتب الشريك

ويرى فريق ثالث أن اعتبار مرتب الشريك كمصروف تحميلى أو كوسيلة لتوزيع الأرباح يتوقف على طبيعة هذه المرتبات وطريقة حسابها : فاذا تعدد الشركاء فى الشركة وحسبت مرتبات لبعضهم فقط باعتبارهم شركاء عاملين فى الشركة ، وكانت هذه المرتبات تتغير من فترة إلى أخرى وكانت تحسب بصرف النظر عن وجود أو عدم وجود أرباح ، فان هناك مبرر عملى معقول فى هذه الحالة لاعتبار هذه المرتبات كمصروفات تحميلية للارباح : أما إذا كان هناك شريكين فقط لها حصص متساوية فى رأس المال والعمل فان الاتفاق على حسبان مرتبات ما هو إلا بمثابة طريقة لتحقيق توزيع عادل للأرباح ونعتقد أن هذا الرأى غير مستحب لأنه يؤدى إلى التلاعب فى الأرباح من سنة إلى أخرى .

**خامسا : حسبان مكافأة للشركاء وتوزيع الباقى بنسبة معينة :**

إذا قدم شريك معين فى الشركة خدمات خاصة لها أثرها على تنمية أعمال الشركة فانه غالباً يكافأ بمنحة خاصة وتكون غالباً فى صورة نسبة مئوية من الأرباح التى تحققها الشركة . ويجب أن ينص فى العقد عما إذا كانت هذه

المكافأة تحسب على رقم صافى الربح أو تحسب على صافى الربح بعد احتساب هذه المكافأة ولنضرب لذلك مثلا : إذا فرض أن ا ، ب شريكان يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوى ، وقد نص فى عقد الشركة على إعطاء مكافأة بنسبة ٢٠٪ من الأرباح الصافية ، فإذا فرض أن الأرباح بلغت ٩٠٠٠ جنيه قبل حسبان المكافأة .

| | ا | ب | المجموع |
|---|---|---|---|
| مكافأة | ١٨٠٠ | | ١٨٠٠ |
| رصيد بالتساوي | ٣٦٠٠ | ٣٦٠٠ | ٧٢٠٠ |
| | ٥٤٠٠ | ٣٦٠٠ | ٩٠٠٠ |

أما إذا فرض أن المكافأة تحسب على صافى الربح بعد احتساب هذه المكافأة فان مبلغ الـ ٩٠٠٠ جنيه تعادل مجموع المكافأة وصافى الربح النهائى . فإذا فرض أن صافى الربح النهائى س فان :

$$٩٠٠٠ = س + س \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ١,٢٠ \text{ س}$$

$$\therefore س = \frac{٩٠٠٠ \times ١٠٠}{١٢٠} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{قيمة المكافأة} = ٧٥٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون التوزيع كالآتى :

| | ا | ب | المجموع |
|---|---|---|---|
| المكافأة | ١٥٠٠ | | ١٥٠٠ |
| صافى الربح بالتساوى | ٣٧٥٠ | ٣٧٥٠ | ٧٥٠٠ |
| | ٥٢٥٠ | ٣٧٥٠ | ٩٠٠٠ |

### سادسا : حسبان فائدة على رؤوس الأموال ومرتبات للشركاء والباقى يوزع بنسبة معينة :

قد يتفق الشركاء على حسبان فائدة على رؤوس أموال الشركاء لمكافأة العامل المادى ، وكذلك مرتب لكل أو بعض الشركاء لمكافأة العامل الشخصى ثم يقسم الباقى بنسبة معينة يتفق عليها ، وذلك لمكافأة العوامل الأخرى التى تؤثر على تحقيق الأرباح ، وفى هذه الحالة يجب أن يجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً بمقدار الفوائد على رؤوس الأموال وكذلك بمقدار المرتبات المقدرة للشركاء ، ولا تختلف القيود المحاسبية فى هذه الحالة عما سبق ذكره .

### الفائدة على رؤوس الأموال ومرتبات الشركاء كمصروفات تحميلية :

يلاحظ أننا فى تحليلنا السابق لمشكلة توزيع الأرباح والخسائر قد انتهجنا فلسفة واحدة وهى أن ربح شركة التضامن ما هو إلا الزيادة فى حقوق الشركاء طرف للشركة الناتج عن معاملات الشركة مع الغير ، وهذه الزيادة تعتبر بمثابة العائد للشركاء من كل المصادر التى ساهموا فيها فى أعمال الشركة سواء كانت رؤوس أموال أو خدمات شخصية أو الإثنين معاً ، وبناء على هذه الفلسفة اعتبرنا أن الفائدة على رأس المال ومرتبات الشركاء وسيلة من وسائل توزيع عادل للربح ، وهذه الفلسفة تتفق فى الحقيقة مع نظرية الملكية المشتركة للمشروع التجارى التى تعرف الشركة بأنها مجموعة من الأشخاص ملاك المشروع والنتيجة الحتمية لفكرة الملكية المشتركة هى أن عائد أو مكافأة لأصحاب المشروع لا يجوز أن تؤخذ فى الحسبان عند قياس الربح . ولذلك فإن فائدة رؤوس أموال الشركاء والمرتبات التى تحسب لهم لا يجوز اعتبارها مصروفاً تحميلياً — يطرح من الإيراد قبل الوصول إلى صافى الربح — ولكنه بمثابة توزيع للربح .

ويقابل هذه الفلسفة مدرسة أخرى تنادي بالرأى بأن الشركة ما هى إلا شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء وأن الربح هو الزيادة فى أصول المنشأة الناتجة من زيادة الإيرادات عن المصروفات . ويعتبر أصحاب هذه الفلسفة أن فائدة رأس المال والمرتبات أو المكافآت التى تعطى للشركاء لا تختلف فى طبيعتها عن الفوائد والمرتبات والمكافآت التى تعطيها الشركة للغير الذين تربطهم بالشركة علاقة الدائنية والمديونية . فمن وجهة نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية لا يوجد فرق بين ملاك المشروع ودائنى المشروع — فهم جميعاً يعتبرون بمثابة مستثمرين فى الشركة بقصد تحقيق عائد على أموالهم ، وما تدفعه الشركة من عائد ما هو إلا أجراً لاستخدام هذه الأموال . وبذلك يعتبر فى نظرهم تكلفة من تكاليف الحصول على الإيراد . والنتيجة الحتمية لهذا الرأى أن هذا العائد سواء كان فائدة رؤوس الأموال أو مرتبات أو مكافأة يجب أن تعتبر مصروفات تحميلية تخصم من الإيراد للوصول إلى صافى الربح . وفى هذه الحالة فان هذه البنود تظهر فى حساب الأرباح والخسائر وليس فى حساب التوزيع .

كما يجب أن نلاحظ أنه سواء اعتبرت فائدة رأس المال أو المرتبات توزيعاً للربح أو مصروفاً تحميلياً فإن نصيب كل شريك فى صافى الربح يكون واحداً فى الحالتين . وفيما يلى صورة لقائمة الأرباح والخسائر فى الحالتين :

أولا :

اعتبار الفائدة والمرتبات توزيعاً للربح :

قائمة ا ، خ عن المدة المنتهية فى ......

| | |
|---|---|
| المبيعات | ٥٠٠٠٠ |
| تكاليف المبيعات | ٣٠٠٠٠ |
| الإيرادات | ٢٠٠٠٠ |
| ــ المصروفات | ٨٠٠٠ |
| صافى الربح | ١٢٠٠٠ |

قائمة التوزيع

| | ا | ب | إجمالى |
|---|---|---|---|
| مرتبات | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٦٠٠٠ |
| فائدة رأس المال | ٤٠٠ | ٨٠٠ | ١٢٠٠ |
| رصيد بالتساوى | ٢٤٠٠ | ٢٤٠٠ | ٤٨٠٠ |
| | ٦٨٠٠ | ٥٢٠٠ | ١٢٠٠٠ |

ثانياً :

اعتبار الفائدة والمرتبات مصروفاً تحميلياً :

قائمة ا ، خ عن المدة المنتهية فى ......

| | |
|---|---|
| المبيعات | ٥٠٠٠٠ |
| تكاليف المبيعات | ٣٠٠٠٠ |
| الإيرادات | ٢٠٠٠٠ |
| ــ مصروفات | ٨٠٠٠ |
| | ١٢٠٠٠ |
| مصروفات أخرى : | |
| مرتبات | ٦٠٠٠ |
| فائدة رأس المال | ١٢٠٠ |
| صافى الربح | ٤٨٠٠ |
| حـ / التوزيع | |
| الشريك ا | ٢٤٠٠ |
| الشريك ب | ٢٤٠٠ |

**سابعا : حسبان فائدة على رصيد الحساب الشخصى :**

رصيد الحساب الشخصى يبين ما للشريك من حقوق وما عليه من التزامات قبل الشركة . وإن كان الرصيد دائناً كان للشريك الحق فى سحبه كله أو بعضه فى أى وقت يشاء . وإذا كان الرصيد مديناً فعنى هذا أن صاحب هذا الحساب قد سحب أكثر مما له أى أنه قد سحب جزءاً من حصته فى رأس المال بمقدار هذا الرصيد ، وعلى الشريك أن يسدد ذلك الرصيد من أرباح السنوات المقبلة ، وقد يجوز للشركة مطالبته بسداده فوراً .

وزيادة فى تحقيق العدالة بين الشركاء فقد يتفق الشركاء على حسبان فائدة على رصيد الحسابات الشخصية القديمة ، فاذا كان الحساب دائناً حسبت له

فائدة دائنة . ولإثبات هذه الفائدة يجعل حساب التوزيع مديناً وحساب شخصي الشريك دائناً . ويكون القيد :

من حـ / التوزيع          إلى حـ / شخصي الشريك

وإذا كان الرصيد مديناً حسبت عليه فائدة مدينة ولإثباتها يجعل حساب التوزيع دائناً وحساب شخصي الشريك مديناً بالقيد الآتي :

من حـ / شخصي الشريك          إلى حـ / التوزيع

مثال :

عادل وعصام شريكان في شركة تضامن برأس مال قدره ٢٠٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بنسبة ٣ : ٢ .

وقد نص عقد الشركة على الآتي :

أولا : تحسب فائدة على رؤوس الأموال بمعدل ٥٪ سنوياً وعلى المسحوبات بمعدل ٦٪ سنوياً على أن تراعي المدة من تاريخ السحب إلى نهاية السنة المالية .

ثانياً : يحسب مرتب للشريك عصام ١٥ جنيهاً شهرياً نظير إدارته .

ثالثاً : تحسب مكافأة للشريك عادل بمعدل ١٠٪ سنوياً من صافي الأرباح بعد خصم فوائد رؤوس الأموال نظير حق اختراع تنازل عنه للشركة .

رابعاً : تحسب فائدة على رصيد الحسابات الشخصية أول المدة بمعدل ٤٪ سنوياً .

خامساً : توزع باقي الأرباح بالتساوي .

فاذا علمت أن :

١ – رصيد الحسابات الشخصية في ١ / ١ / ١٩٦٠ كانت :

عادل ٣٠٠ جنيه          ( رصيد مدين )

عصام ١٠٠ جنيه          ( رصيد دائن )

٢ – إن مسحوبات الشركاء خلال المدة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ كانت :

عادل ٥٠٠ جنيه – متوسط تاريخ السحب ٣٠ يونيه

عصام ٢٠٠ جنيه – متوسط تاريخ السحب ٣٠ سبتمبر

٣ – قام الشريك عصام بسحب ١٠ جنيه شهرياً من مرتبه خلال المدة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ .

٤ – بلغت صافى الأرباح عن المدة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه والمطلوب .

١ – تصوير حساب توزيع الأرباح فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ .

٢ – تصوير الحسابات الشخصية للشركاء كما تظهر فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠

الحل :

أولا : حـ / توزيع أرباح العام المنتهى فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٦٠٠ | إلى حـ / فائدة رأس مال (عادل) | ٢٠٠٠ | من حـ / ا . خ |
| ٤٠٠ | إلى حـ / فائدة رأس مال (عصام) | ١٢ | من حـ / شخصى عادل ( فائدة رصيد الحساب الشخصى ) |
| ٤ | إلى حـ / شخصى عصام ( فائدة رصيد الحساب الشخصى ) | ١٥ | من حـ / فائدة مسحوبات(عادل) |
| ١٨٠ | إلى حـ / مرتب الشريك عصام | ٣ | من حـ / فائدة مسحوبات(عصام) |
| ١٠٠ | إلى حـ / عادل | | |
| ٧٤٦ | رصيد | | |
| ٢٠٣٠ | | ٢٠٣٠ | |
| ٣٧٣ | إلى حـ / شخصى عادل(نصيبه فى باقى الأرباح ) | ٧٤٦ | رصيد |
| ٣٧٣ | إلى حـ / شخصى عصام (نصيبه فى باقى الأرباح ) | | |
| ٧٤٦ | | ٧٤٦ | |

الحسابات الشخصية

| | عادل | عصام | |
|---|---|---|---|
| لد (١/١) | | ١٠٠ | رصيد (١/١) |
| ح / المسحوبات | ٦٠٠ | ٤٠٠ | من ح / فوائد رؤوس الأموال |
| / فائدة المسحوبات | | ٤ | من ح / التوزيع ( فائدة رصيد الحساب الشخصى ) |
| ح / التوزيع (فائدة رصيد ح / الشخصى) | ١٠ | | من ح / مكافأة عادل |
| | | ٦٠ | من ح / مرتب عصام |
| | ٣٧٣ | ٣٧٣ | من ح / التوزيع ( أنصبة الشركاء فى باقى الأرباح) |
| سيد (١٢/٣١) | | | |
| | ١٠٧٣ | ٩٣٧ | |

# الباب الثالث

## مشاكل اعادة تنظيم شركة التضامن

Aecmting Problems in Partneoships

Reorganization

---

* مقدمة
* الفصل الأول : زيادة وتخفيض رأس المال
* الفصل الثانى : انضمام شريك
* الفصل الثالث : انفصال شريك
* الفصل الرابع : طبيعة شهرة المحل

## مقـدمة

قد تطرأ ظروف عديدة تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات على عقد الشركة ومن الوجهة القانونية يعتبر ذلك حلا للشركة وتكوين شركة جديدة . وفى هذه الحالة يجب اتباع الطرق المقررة قانوناً لتغيير عقد الشركة .

ولسنا هنا فى صدد شرح هذه الإجراءات القانونية . ولكننا سوف نولى اهتمامنا إلى معالجة المشاكل المحاسبية التى تنتج من إحدى الظروف الآتية :

أولا : زيادة وتخفيض رأس المال .

ثانياً : انضمام شريك جديد للشركة .

ثالثاً : انفصال شريك من الشركة .

ويثار عادة بمناسبة تغيير عقد الشركة نتيجة لأحد الظروف السابقة موضوع شهرة المحل الذى سنخصص له الفصل الأخير من هذا الباب .

# الفصل الأول

## زيادة وتخفيض رأس المال

### زيادة رأس المال :

جرت العادة أن يظل رأس مال شركة التضامن ثابتاً وأى تغيرات فى حقوق الشركاء فى خلال العام تقيد فى حساباتهم الشخصية . ولكن قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال وذلك لاتساع أعمال الشركة أو رغبة فى تجميد الحسابات الشخصية الدائنة أو الاحتياطى العام للتأثير على معدل أرباح الشركة أو رغبة فى إلغاء قروض الشريك والتخلص من العبء الثابت لفوائد القرض ، وفى هذه الحالات لابد من اتباع الإجراءات القانونية اللازمة وإجراء التعديل

فى عقد الشركة ، كما تستلزم هذه الزيادة إجراء قيود محاسبية فى الدفاتر . وهذه القيود تتوقف على الطريقة التى اتفق عليها لزيادة رأس المال .

ويتم عادة زيادة رأس المال بطريق أو أكثر من الطرق الآتية :

١ — سداد الزيادة نقداً أو عيناً .

٢ — استخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الشخصية للشركاء .

٣ — استخدام الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطيات .

٤ — استخدام قروض الشركاء .

وفى الحالة الأولى تثبت الزيادة بنفس الطرق التى اتبعت فى سداد حصص الشركاء فى رؤوس الأموال وذلك بجعل حسابات الأصول المقدمة سواء كانت نقدية أو عينية مدينة وحساب رأس مال الشركة أو حسابات رؤوس أموال الشركاء دائنة .

من حـ / الأصل ( بنك ، عقار ، الخ ) إلى حـ / رأس المال

وإذا كان رصيد الحساب الشخصى دائناً يحق للشريك أن يطلب تحويله كله أو جزءاً منه إلى حساب رأس المال سداداً لحصته فى الزيادة أو لجزء منها . وفى هذه الحالة يجعل الحساب الشخصى للشريك مديناً وحساب رأس مال الشريك أو حساب رأس مال الشركة دائناً :

من حـ / شخصى الشريك إلى حـ / رأس المال

وقد يتفق الشركاء على عدم توزيع أرباح سنة أو على الأقل جزء منها وتعلية الأرباح المحجوزة على رأس المال فيجعل حساب التوزيع مديناً وحساب رأس مال الشركة أو الشركاء دائناً .

من حـ / التوزيع إلى حـ / رأس المال

وقد يقرر الشركاء تحويل الاحتياطى العام أو جزءاً منه إلى حـ / رأس المال فيجعل حساب الاحتياطى العام مديناً وحساب رأس المال دائناً ويكون القيد :

من حـ / الاحتياطى العام إلى حـ / رأس المال

ويجوز أن يطلب الشريك تحويل حساب قرضه إلى حساب رأس المال لتغطية نصيبه من الزيادة فى رأس المال أو جزءاً منها فيجعل حساب القرض مديناً وحساب رأس مال الشركة أو الشركاء دائناً .

من حـ / القرض　　　　　　　　إلى حـ / رأس المال

ويلاحظ أنه فى جميع حالات زيادة رأس المال يجب على الشركاء القيام بتسديد رصيد حساباتهم الشخصية المدينة قبل تقديم حصتهم فى الزيادة .

مثال :

إذا فرض أن ا ، ب شريكين متضامنين وأن قائمة المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ١٩٥٧ كانت كالآتى :

قائمة المركز المالى فى ٣١ ديسمبر ١٩٥٧

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢١٠٠ | | عقار | | | رأس مال الشركة |
| ١٥٠٠ | | آلات | ٣٥٠٠ | | ا |
| ١٨٠٠ | | أثاث | | | |
| ٢٠٠٠ | | بضاعة | ٤٥٠٠ | ٨٠٠٠ | ب |
| ١١٠٠ | | مدينون | | ١٥٠٠ | قرض الشريك ا |
| ١٨٠٠ | | بنك | | ١٠٠ | حساب شخصى ب |
| ٣٠٠ | | حساب شخصى ا | | ١٠٠٠ | دائنون |
| ١٠٦٠٠ | | | | ١٠٦٠٠ | |

وقد اتفق الشركاء فى أول يناير ١٩٥٨ على ما يأتى :

١ — زيادة رأس المال إلى ١٠٠٠٠ جنيه على أن تصبح حصصهما فى رأس المال متساوية .

٢ — أن يستخدم قرض الشريك ا فى التسوية ويدفع باقى المستحق عليه نقداً .

٣ — أن يستخدم الحساب الشخصى للشريك ب فى التسوية على أن يدفع باقى المستحق عليه نقداً .

**والمطلوب :**

قيود اليومية اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق وتصوير قائمة المركز المالى فى أول يناير ١٩٥٨ .

## الحل

### دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | | |
| | | من مذكورين | | ١٩٥٨/١/١ |
| ١٥٠٠ | | ح / قرض الشريك ا | | |
| ٣٠٠ | | ح / البنك | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ٣٠٠ | ح / شخصى ا | | |
| | ١٥٠٠ | ح / رأس المال | | |
| | | ( سداد الشريك ا لحسابه الشخصى المدين وإثبات الزيادة فى رأس المال ) | | |
| | | من مذكورين | | ١٩٥٨/١/١ |
| ١٠٠ | | ح / شخصى ب | | |
| ٤٠٠ | | ح / البنك | | |
| | ٥٠٠ | إلى ح / رأس المال | | |
| | | ( سداد الشريك ب لنصيبه فى قيمة الزيادة فى رأس المال ) | | |

قائمة المركز المالى فى ١ / ١ / ١٩٥٨

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | رأس مال الشركة |
| ٢١٠٠ | | عقار | | ٥٠٠٠ | أ |
| ١٥٠٠ | | آلات | | ٥٠٠٠ | ب |
| ١٨٠٠ | | أثاث | ١٠٠٠٠ | | |
| ٢٠٠٠ | | بضاعة | | | |
| ١١٠٠ | | مدينون | ١٠٠٠ | | دائنون |
| ٢٥٠٠ | | بنك | | | |
| ١١٠٠٠ | | | ١١٠٠٠ | | |

تخفيض رأس المال :

قد يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة وذلك لسبب أو أكثر منها زيادة رأس مال الشركة عن حاجتها أو توالى الخسائر من عام إلى آخر أو زيادة القيم الدفترية للأصول عن قيمتها الحقيقية أو وجود أرصدة مدينة للحسابات الشخصية للشركاء لفترة طويلة .

ويتم التخفيض باحدى الطرق الآتية :

١ — رد جزء من رأس المال .

٢ — استخدام الأرصدة المدينة للحسابات الشخصية لإجراء التخفيض .

٣ — إعادة تقدير الأصول المختلفة .

وفى الحالة الأولى عند إقرار التخفيض يجعل حساب رأس المال مديناً بالقيمة المطلوب تخفيض رأس المال بها والحساب الشخصى لكل شريك دائناً بنصيبه منها ، ويكون القيد

من حـ / رأس المال     إلى حـ / شخصى الشريك

وعندما يقوم الشريك بسحب الزيادة وتسلمها فعلاً يجعل حسابه الشخصي مديناً وحساب البنك أو الخزينة دائناً ويكون القيد :

من حـ / شخصي الشريك    حـ / البنك

وقد يستغنى عن توسيط الحساب الشخصي للشريك إذا صرف الجزء الزائد إلى الشركاء مباشرة عند الاتفاق على التخفيض . وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس المال مديناً وحساب الخزينة أو البنك دائناً .

وقد يتفق الشركاء عند وجود رصد مدينة للحسابات الشخصية لمدة طويلة على تخفيض رأس المال بقيمتها . وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس المال مديناً والحساب الشخصي لكل شريك دائناً .

من حـ / رأس المال    إلى حـ / شخصي الشريك

وقد يلجأ الشركاء إلى إعادة تقدير أصول المنشأة المختلفة وذلك لظهور في الدفاتر بأكثر من قيمتها الحقيقية أو نتيجة لعدم استهلاكها الاستهلاك الكافي في الأعوام السابقة ، أو لعدم عمل المخصصات الكافية أو نتيجة لتقلبات الأحوال الاقتصادية . ويترتب على تقييم الأصول بأكثر من قيمتها أن الأرباح التي سبق توزيعها على الشركاء لا تمثل أرباحاً حقيقية بل تعد تخفيضاً لرأس المال . وكذلك فإن قائمة المركز المالي لا تعطي صورة حقيقية للمركز المالي للشركة . وقد يرى الشركاء تصحيح الوضع فيعمدون إلى إعادة تقدير أصول الشركة المختلفة وإثبات نتيجة إعادة التقدير في الدفاتر في حساب يسمى حساب إعادة التقدير أو التقييم يعالج بإحدى طريقتين .

أولا — الطريقة الأولى .

يجعل حساب إعادة التقدير مديناً بأي نقص في قيمة الأصول أو زيادة في قيمة الخصوم ومخصصات هذه الأصول أو الخصوم دائنة . ويلاحظ أنه في حالة المدينين وأوراق القبض يجعل حساب مخصص الديون المعدومة أو حساب مخصص خصم أوراق القبض دائناً بقيمة النقص المنتظر . وعلى العكس يجعل

حساب إعادة التقدير دائناً بأية زيادة فى قيمة الأصول أو نقص فى قيمة الخصوم وحساب هذه الأصول أو الخصوم مدينة .

ثانياً — الطريقة الثانية :

يجعل حساب إعادة التقدير مديناً بالقيمة الدفترية للأصول وحسابات الأصول دائنة وبذلك تقفل حسابات الأصول . وعلى العكس يجعل حساب إعادة التقدير دائناً بالقيمة الدفترية للخصوم وحسابات الخصوم مدينة وبذلك تقفل حسابات الخصوم . ثم يجعل حساب إعادة التقدير دائناً بالقيمة الحقيقية ( بعد التقييم ) للأصول وحسابات الأصول مدينة . وبالعكس يجعل حساب إعادة التقدير مديناً بالقيمة الحقيقية الخصوم وحسابات الخصوم دائنة . وبذلك تفتح حسابات جديدة للأصول والخصوم بالقيم الحقيقية .

وسواء اتبعنا الطريقة الأولى أو الثانية فإن رصيد إعادة التقدير يمثل الخسارة أو الربح الناتجة من عملية إعادة التقييم فيوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر ويرحل نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر فى إعادة التقدير إلى حسابه الشخصى .

ويترتب على هذا أمران : أولا : تظهر الأصول أو الخصوم فى الدفاتر بقيمتها الجديدة . ثانياً : تظهر أرصدة مدينة للحسابات الشخصية بخفض رأس المال بقيمتها ( بفرض وجود رصد مدين بحساب إعادة التقدير ) .

مثال : ا ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقد ظهرت قائمة المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ١٩٥٧ كالآتى :

### قائمة المركز المالى فى ٣١ ديسمبر ١٩٥٧

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠ | | مبانى | | | رأس مال الشركة |
| ٧٠٠٠ | | آلات | | ٣٠٠٠ | ا |
| ١٥٠٠ | | بضاعة | | ٣٠٠٠ | ب |
| ١١٠٠ | | مدينون | ٦٠٠٠ | | |
| ٧٠٠ | | بنك | ٤٢٠٠ | | دائنون |
| ٤٠٠ | | حـ / شخصى ا | ٣٥٠٠ | | أوراق دفع |
| ١٠٠٠ | | حـ / شخصى ب | | | |
| ١٣٧٠٠ | | | ١٣٧٠٠ | | |

وقد رأى الشريكان أن أصول وخصوم الشركة لا تمثل القيم الحقيقة فاتفقا على إعادة تقييم الأصول والخصوم وقد اتضح الآتى :

١ — قدرت الأصول بالقيم الآتية :

البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وتستهلك المبانى بمعدل ١٠٪ والآلات بمعدل ٥٪ ، وقد وجدت ديون معدومة قيمتها ١٠٠ جنيه ، وأريد عمل مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمعدل ١٠٪ من المدينين .

٢ — اتضح من فحص الدائنين أن هناك ديناً على الشركة قدره ٥٠ جنيهاً غير مثبت فى الدفاتر .

وقد قرر الشركاء ضرورة تخفيض رأس مال الشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على أن تظل حصص الشركاء متساوية وذلك عن طريق استخدام أرصدة الحسابات الشخصية المدينة وسداد الباقى منها نقداً . وقد تم تنفيذ ذلك ، والمطلوب :

١ — إثبات العمليات السابقة فى دفتر يومية الشركة .

٢ — تصوير حساب إعادة التقدير والحسابات الشخصية للشركاء .

٣ — تصوير قائمة المركز المالى بعد تخفيض رأس المال وسداد أرصدة الحسابات الشخصية فى ١ / ١ / ١٩٥٨ .

## دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | |
| ١٣٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين |
| | ٢٠٠ | حـ / المباني |
| | ٣٥٠ | حـ / آلات |
| | ٥٠٠ | حـ / بضاعة |
| | ١٠٠ | حـ / المدينين |
| | ١٠٠ | حـ / م . د . م |
| | ٥٠ | حـ / الدائنين |
| | | (إثبات إعادة تقدير الأصول والخصوم) |
| | | من مذكورين |
| ٦٥٠ | | حـ / شخصي ا |
| ٦٥٠ | | حـ / شخصي ب |
| | ١٣٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير |
| | | توزيع خسائر إعادة التقدير على الشركاء |
| ٢٠٠٠ | | من حـ / رأس المال إلى مذكورين |
| | ١٠٠٠ | حـ / شخصي أ |
| | ١٠٠٠ | حـ / شخصي ب |
| | | إثبات تخفيض رأس المال |
| ٧٠٠ | | من حـ / البنك |
| | ٥٠ | إلى حـ / شخصي ا |
| | ٦٥٠ | إلى حـ / شخصي ب |
| | | سداد الشركاء لأرصدة حساباتهم الشخصية المدينة |

## دفتر الأستاذ

### ح / إعادة التقدير

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٠ | إلى ح / المبانى | ٦٥٠ | من ح / شخصى ا |
| ٣٥٠ | إلى ح / الآلات | ٦٥٠ | من ح / شخصى ب |
| ٥٠٠ | إلى ح / البضاعة | | |
| ١٠٠ | إلى ح / المدينين | | |
| ١٠٠ | إلى ح / م . د . م | | |
| ٥٠ | إلى ح / الدائنين | | |
| ١٣٠٠ | | ١٣٠٠ | |

### الحسابات الشخصية

| ا | ب | | ا | ب | |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | |
| ٤٠٠ | ١٠٠٠ | رصيد | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | من ح /رأس المال |
| ٦٥٠ | ٦٥٠ | إلى ح / إعادة التقدير | ٥٠ | ٦٥٠ | رصيد |
| ١٠٥٠ | ١٦٥٠ | | ١٠٥٠ | ١٦٥٠ | |
| ٥٠ | ٦٥٠ | رصيد | ٥٠ | ٦٥٠ | من ح / البنك |

## قائمة المركز المالى فى ١ / ١ / ١٩٥٨

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس مال وخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٨٠٠ | | مبانى | | | رأس مال الشركة |
| ٦٦٥٠ | | آلات | | ٢٠٠٠ | ا |
| ١٠٠٠ | | بضاعة | | ٢٠٠٠ | ب |
| | ١٠٠٠ | مدينون | ٤٠٠٠ | | |
| ٩٠٠ | ١٠٠ | م . د . م | ٤٢٥٠ | | دائنون |
| ١٤٠٠ | | بنك | ٣٥٠٠ | | أوراق دفع |
| ١١٧٥٠ | | | ١١٧٥٠ | | |

# الفصل الثانى

## انضمام شريك جديد

قد يدعو الأمر أحياناً أن ينضم شريك جديد للشركة لحاجة الشركة إلى أموال جديدة للاستثمار أو للرغبة فى القضاء على المنافسة القائمة بين الشريك الجديد والشركة أو يكون للشريك الجديد خبرة فنية وإدارية من نوع معين تحتاج إليها الشركة .

وعند انضمام شريك جديد يجب أن يكون هناك اتفاق تام بين جميع الشركاء ما دامت الشركة تقوم على العامل الشخصى أى الثقة المتبادلة بين الشركاء كما يجب الاتفاق على رأس مال الشركة بعد الانضمام وعلى نسبة توزيع الأرباح والخسائر فى المستقبل وعلى أسس تقييم أصول وخصوم الشركة .

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن انضمام شريك تتوقف على طريقة حصول الشريك الجديد على حصته فى رأس مال الشركة ، ويمكننا التفرقة بين حالتين

الحالة الأولى : قيام الشريك الجديد بشراء حصة من رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين .

الحالة الثانية : قيام الشريك الجديد باستثمار أموال جديدة فى الشركة

وفى هذا الفصل سوف نتناول كل حالة على حدة .

### شراء حصة من شريك أو أكثر

قد يحصل الشريك الجديد على حصته فى رأس مال الشركة عن طريق شراء حصة من رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين .

وهذه الطريقة لا تخرج عن كونها انتقال ملكية من الشركاء الأصليين إلى الشريك الجديد . ومعنى ذلك أنها لا تؤثر على رأس مال الشركة ، ولكنها تؤدى إلى نقص رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين بمقدار ما تنازلوا عنه للشريك الجديد مع جعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بنفس القيمة ويكون القيد :

من حـ / رأس مال أو رؤوس أموال ( الشركاء الأصليين )

إلى حـ / رأس مال الشريك ( الجديد )

أما ما يقدمه الشريك الجديد مقابل حصته فى رأس مال الشركة فيعالج إما بعدم إثباته فى الدفاتر ويكتفى بكتابة مذكرة وذلك فى حالة قيام الشريك الجديد بالدفع مباشرة للشركاء الأصليين ، أما إذا أودع الشريك الجديد مقابل حصته فى خزينة أو بنك الشركة على ذمة الشركاء فيمكن إثباته بجعل حساب النقدية بالخزينة أو حساب البنك مديناً مع جعل الحسابات الشخصية للشركاء دائناً كل بنصيبه ، ويكون للشركاء الحق فى سحبها فى أى وقت يشاءوا ، ويكون القيد :

من حـ / نقدية بالخزينة أو حـ / البنك

إلى الحسابات الشخصية للشركاء

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن انضمام شريك بجديد عن طريق شراء حصة من شريك أو أكثر تتوقف على أسس تقييم أصول وخصوم الشركة .

ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولا : حالة الشراء بعد إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة .

ثانياً : حالة الشراء على أساس القيم الدفترية لأصول وخصوم الشركة :

**الشراء بعد إعادة التقدير :**

قد يتفق الشركاء الأصليين والشريك الجديد على ضرورة فحص الدفاتر وإعادة تقييم أصول وخصوم الشركة وبالتالى تعديل رؤوس أموال الشركاء

الأصليين . وذلك قبل تحديد حصة الشريك الجديد ، فقد تكون أصول الشركة مقومة فى الدفاتر بأكثر أو أقل من قيمتها الحقيقية نتيجة عدم استهلاكها الكافى فى الأعوام السابقة أو لعدم عمل المخصصات اللازمة أو نتيجة تغير الأحوال الاقتصادية ومستويات الأسعار .

وفى حالة الاتفاق على إعادة التقدير فالمفروض أن ما يقدمه الشريك الجديد يتعادل مع نصيبه فى صافى أصول الشركة بعد الانضمام لا أكثر أو أقل :

وتتلخص الإجراءات الواجب اتباعها فيما يلى :

١ — يفتح حساب إعادة تقدير يقيد فيه الزيادة أو النقص فى قيم الأصول والخصوم باحدى الطريقتين التى سبق الإشارة إليهما . ورصيد حساب إعادة التقدير يدل على أرباح أو خسائر إعادة التقدير يقفل بتوزيعه بين الشركاء الأصليين وحدهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصى أو حساب رأس ماله حسب الاتفاق .

٢ — الأرباح والخسائر المرحلة والتى لم توزع فى الماضى وما فى حكمها من احتياطات عامة محجوزة من أرباح سنوات سابقة تكون من حق الشركاء القدامى فقط فتقسم بينهم دون الشريك الجديد ويرحل نصيب كل شريك فيها إلى حساب رأس ماله أو حسابه الشخصى حسب الاتفاق .

٣ — إثبات عملية تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم وذلك بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة بمقدار ما تنازلوا عنه مع جعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بنفس القيمة . ويلاحظ أن الحصة تحسب على أساس صافى الأصول بعد إعادة تقديرها .

٤ — إثبات قيمة ما قدمه الشريك الجديد مقابل شراء حصته . فاذا أودع الشريك الجديد المقابل فى خزينة أو بنك الشركة على ذمة الشركاء بجعل حساب الخزينة أو البنك مديناً والحسابات الشخصية للشركاء دائناً كل بنصيبه وقد يكتفى بكتابة مذكرة فى حالة قيام الشريك الجديد بالدفع مباشرة للشركاء .

مثـال :

إذا فرض أن ا ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١

وقد كان المركز المالى للشركة فى ٣١ / ١٢ / ١٩٦١ كالآتى :

| جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٥٠٠ | | أراضى | | | رأس مال الشركة |
| ٥٥٠٠ | | مبانى | | ١٠٠٠٠ | ا |
| ٢٥٠٠ | | أثاث | | ٥٠٠٠ | ب |
| ٥٠٠٠ | | بضاعة | ١٥٠٠٠ | | |
| ١٥٠٠ | | مدينون | ٣٠٠٠ | | احتياطى عام |
| ١٠٠٠ | | بنك | | ١٠٠٠ | دائنون |
| | | | | ١٠٠٠ | أوراق دفع |
| | | | ٢٠٠٠ | | |
| ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | | |

وبمناسبة انضمام الشريك حـ للشركة اتفق الشركاء على الآتى :

أولا : يعاد تقدير أصول وخصوم الشركة وقد اتضح أن القيم الحقيقية للاصول كالآتى :

أراضى ٢٠٠٠ جنيه ، مبانى ٢٥٠٠ جنيه ، أثاث ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ٥٥٠٠ جنيه .

ثانياً : يبيع الشركاء ا ، ب نصف حصتهم فى صافى الأصول بعد إعادة تقديرها للشريك حـ مقابل ٦٠٠٠ جنيه تدفع فى خزينة الشركة على ذمة الشركاء

والمطلوب قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن لإثبات ما تقدم :

الحل

| منه | له | |
|---|---|---|
| ٦٥٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير |
| | | إلى مذكورين |
| | ٢٥٠٠ | حـ / أراضى |
| | ٣٠٠٠ | حـ / مبانى |
| | ١٠٠٠ | حـ / أثاث |
| | | ( إثبات النقص فى الأصول ) |
| ٥٠٠ | | من حـ / البضاعة |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير |
| | | ( إثبات الزيادة فى الأصول ) |
| | | من مذكورين |
| ٤٠٠٠ | | حـ / رأس مال ا |
| ٢٠٠٠ | | حـ / رأس مال ب |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير |
| | | ( ترحيل رصيد إعادة التقدير إلى حسابات رؤوس الأموال )|

| منه | له | |
|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | | من حـ / الاحتياطي العام |
| | | إلى مذكورين |
| | ٢٠٠٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ١٠٠٠ | حـ / رأس مال ب |
| | | ( ترحيل الاحتياطي العام إلى حسابات رؤوس الأموال ) |
| | | من مذكورين |
| ٤٠٠٠ | | حـ / رأس مال ا |
| ٢٠٠٠ | | حـ / رأس مال ب |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ / رأس مال حـ |
| | | ( تنازل الشركاء ا ، ب على نصف حصتهم للشريك حـ ) |
| ٦٠٠٠ | | من حـ / الخزينة |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٠٠٠ | حـ / شخصي ا |
| | ٢٠٠٠ | حـ / شخصي ب |
| | | ( قيمة ما دفعه الشريك حـ / لحساب الشريكين ا ، ب سداداً للحصة التي تنازلا له عنها ) |

حالة الشراء على أساس القيم الدفترية :

قد يتفق الشركاء الأصليين مع الشريك الجديد على قبول انضمامه للشركة على أساس عام إجراء أية تعديلات على قيم الأصول والخصوم . أى على أساس القيم الدفترية .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتوقف على مقدار ما يدفعه الشريك الجديد مقابل حصته التى اشتراها من الشركاء الأصليين محسوبة على أساس القيم الدفترية للأصول والخصوم ، ويمكن التفرقة بين حالات ثلاثة :

أولا : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغ للشركاء الأصليين ( مباشرة أو عن طريق خزينة الشركة ) يعادل تماماً حصته فى رأس مال الشركة .

ولا توجد مشكلة فى هذه الحالة إذ نفترض أن القيم الدفترية للأصول والخصوم تمثل قيما حقيقية . وتتلخص قيود اليومية فى هذه الحالة فيما يلى :

١ — إثبات تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم فى رأس مال الشركة إلى الشريك الجديد بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بمقدار ما تنازلوا عنه .

٢ — إذا دفع الشريك الجديد مقابل حصته عن طريق البنك والخزينة فيجعل حساب البنك أو الخزينة مديناً والحسابات الشخصية للشركاء الأصلين دائنة وقد يكتفى بكتابة مذكرة إذا تم الدفع لهم مباشرة .

ثانياً : حالة قيام الشريك بدفع مبلغاً للشركاء الأصليين أكبر من حصته فى رأس مال الشركة .

وقد جرت العادة على تفسير الفرق ( بالزيادة ) بين ما يدفعه الشريك الجديد وحصته فى رأس مال الشركة على أساس وجود شهرة محل غير ظاهرة بالدفاتر ، وإن هذا الفرق يعادل نصيب الشريك الجديد من هذه الشهرة .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — تحديد قيمة شهرة المحل بالكامل بإستخراج الزيادة المدفوعة وهى الفرق بين مادفعه الشريك الجديد وحصته المشتراه من الشركاء الأصليين . ثم نضرب هذا الفرق فى مقلوب نسبة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة .

فاذا فرضنا مثلا أن ا ، ب شريكان فى شركة تضامن ورأس مالها ١٨٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بالتساوى . وقد إتفق الشريكان على بيع نصف حصتهما فى رأس المـــال للشريك حـ مقابل ١٠٠٠٠ جنيه . فتحسب شهرة المحل كالآتى :

$$\text{قيمة الحصة المشتراة} = \frac{١٨٠٠٠}{٢} = ٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

قيمة الزيادة المدفوعة = ١٠٠٠٠ — ٩٠٠٠ = ١٠٠٠ جنيه .

قيمة شهرة المحـــل = الزيادة × مقاوب نسبة الشريك الجديد فى رأس المـــال .

= ١٠٠٠ × ٢ = ٢٠٠٠ جنيه .

٢ — معالجة الشهرة وتتوقف على رغبة الشركاء فى إظهارها بالدفاتر من عدمه .

(ا) فقد يتفق الشركاء الأصليين مع الشريك الجديد على إظهار قيمة الشهرة بالكامل فيجعل حساب الشهرة مديناً وحسابات رؤوس الأموال للشركاء الأصليين دائنة كل بنصيبه منها ، ويلاحظ أن قيمة الشهرة فى تاريخ الإنضمام تعتبر حقاً للشركاء الأصليين فقط دون الشريك الجديد .

(ب) قد يرغب الشركاء فى عدم إظهار الشهرة إطلاقاً ، وفى هذه الحالة تعتبر الزيادة التى دفعها الشريك الجديد بمثابة مكافأة أو منحة Bonus للشركاء الأصليين لتعويضهم عن مشاركته إياهم مستقبلا شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر . فى هذه الحالة لا يظهر أى قيد متعلق بالشهرة فى الدفاتر .

٣ — إثبات تنازل الشركات الأصليين عن جزء من حصصهم للشريك الجديد بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة ، وحساب رأس مال الشريك

الجديد دائناً بقيمة الجزء المتنازل عنه . ويلاحظ أن مقدار الجزء المتنازل عنه يتأثر بطريقة معالجة شهرة المحل . فاذا إتفق على إظهار الشهرة بالكامل فيجب حساب الجزء المتنازل عنه على قيمة رؤوس أموال الشركاء الأصليين بعد زيادتها بقيمة شهرة المحل . أما إذا روعى عدم إظهار الشهرة فيحسب الجزء المتنازل عنه على أساس القيمة الدفترية لرؤوس أموال الشركاء الأصليين والظاهرة بقائمة المركز المالى .

٤ — إثبات قيام الشريك الجديد بدفع مقابل حصته بجعل حساب البنك أو الخزينة مديناً والحسابات الشخصية للشركاء دائنة . وقد يكتفى بكتابة مذكرة إذا كان الدفع سيتم لهم مباشرة .

ثالثاً : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للشركاء الأصليين أقل من حصته فى رأس مال الشركة .

جرت العادة فى هذه الحالة إعتبار الفرق ( بالنقص ) بين مادفعه الشريك وحصته فى رأس المال دليلا على وجود تضخم فى قيم الأصول ، وأنه يعادل ما يمكن أن يتحمله الشريك الجديد من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا التضخم والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — تحديد قيمة التضخم فى الأصول باستخراج الفرق ( بالنقص ) بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته المشتراه من الشركاء الأصليين ، ثم نضرب هذا الفرق فى مقلوب نسبة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة .

فاذا فرضنا مثلا أن ا ، ب شريكان فى شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠ جنيه مقسم بالتساوى ، وقد إتفق الشريكان على بيع ثلث حصتهما فى رأس المال للشريك ح مقابل ١٥٠٠ جنيه فيحسب قيمة التضخم كالآتى :

قيمة الحصة المشتراة = $\frac{٦٠٠٠}{٣}$ = ٢٠٠٠ جنيه

الفرق بين المبلغ المدفوع والحصة = ٢٠٠٠ — ١٥٠٠ = ٥٠٠ جنيه

قيمة التضخم = ٥٠٠ × ٣ = ١٥٠٠ جنيه

٢ – يتوقف معالجة التضخم على رغبة الشركاء فى تكوين إحتياطى رأسمالى من عدمه .

(أ) فقد يتفق الشركاء على تكوين احتياطى رأسمالى بقيمة التضخم بالكامل وذلك بجعل حساب احتياطى تضخم الأصول دائناً مع جعل حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مديناً كل بنصيبه . ويلاحظ أن قيمة التضخم فى تاريخ الإنضمام يتحمله الشركاء الأصليين فقط دون الشريك الجديد .

(ب) قد يرغب الشركاء فى عدم تكوين احتياطى رأسمالى وإعتبار الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته المشتراة بمثابة تعويض للشريك الجديد عما سوف يتحمله مستقبلا من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا التضخم . وفى هذه الحالة لا يظهر أى قيد متعلق بالتضخم فى الدفاتر .

٣ – يثبت تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم إلى الشريك الجديد وذلك بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً . ويراعى أن الجزء المتنازل عنه يتأثر بطريقة معالجة التضخم . فاذا إتفق على تكوين احتياطى رأسمالى، فالجزء المتنازل عنه يحسب على قيمة رؤوس أموال الشركاء الأصليين بعد تخفيضها بقيمة الإحتياطى ، أما إذا إتفق على عدم تكوين احتياطى رأسمالى ، فيحسب الجزء المتنازل عنه على القيمة الدفترية لرؤوس أموال الشركاء الأصليين ، والظاهرة بقائمة المركز المـــالى .

٥ – وأخيراً يثبت قيام الشريك الجديد بدفع مقابل حصته فى رأس المـــال ، كما فى الحالة السابقة تماماً .

أمثلة تطبيقية :

مثال (١) : دفع مبلغاً أكبر من الحصة :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١

[illegible] فى ٣١/١٢/١٩٦١ [illegible] .

| | | | | | رأس مال الشركة |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٥٠٠ | | أراضي | | ١٢٠٠٠ | (أ) |
| ٤٥٠٠ | | مباني | | ٦٠٠٠ | (ب) |
| ٢٥٠٠ | | أثاث | ١٨٠٠٠ | | |
| ٤٥٠٠ | | بضاعة | ٣٠٠٠ | | الاحتياطي العام |
| ٢٠٠٠ | | مدينون | | | خصوم |
| ٢٥٠٠ | | أوراق قبض | | ١٠٠٠ | دائنون |
| ٤٥٠٠ | | بنك | | ٢٠٠٠ | أوراق دفع |
| | | | ٣٠٠٠ | | |
| ٢٤٠٠٠ | | | ٢٤٠٠٠ | | |

وفي ٣٠/٦/١٩٦١ اتفق الشريكان على إنضمام الشريك حـ إليهما بالشروط الآتية :

١ – يبيع الشريكان ا، ب ربع حصتهما في صافي أصول الشركة مقابل مبلغ ٦٧٥٠ جنيه .

٢ – يقوم الشريك حـ بإيداع مقابل حصته في خزينة الشركة لحساب الشركاء .

٣ – يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

والمطلوب قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في الحالتين الآتيين :

أولا : إذا رغب الشركاء في إظهار شهرة المحل بالكامل .

ثانياً : إذا رغب الشركاء في عدم إظهار شهرة المحل .

الحــل

أولا : فى حالة الرغبة فى إظهار شهرة المحل بالكامل .

تمهيد : حساب شهرة المحل .

صافى أصول الشركة = رأس المـال + الإحتياطى العام .

= ١٨٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٢١٠٠٠ جنيه .

قيمة الحصة المشتراة = $\frac{٢١٠٠٠}{٤}$ = ٥٢٥٠ جنيه .

الفرق بين ما دفع والحصة = ٦٧٥٠ ـ ٥٢٥٠ = ١٥٠٠ جنيه .

قيمة شهرة المحل = ١٥٠٠ × ٤ = ٦٠٠٠ جنيه .

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | | من حـ/الاحتياطى العام |
| | | إلى مذكورين |
| | ٢٠٠٠ | حـ/رأس مال ا |
| | ١٠٠٠ | حـ/رأس مال ب |
| | | ( ترحيل الاحتياطى العام إلى حسابات رؤوس الأموال ) |
| ٦٠٠٠ | | من حـ/شهرة المحل |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٠٠٠ | حـ/رأس مال ا |
| | ٢٠٠٠ | حـ/رأس مال ب |
| | | ( إثبات قيمة الشهرة بالكامل ) |
| | | من مذكورين |
| ٤٥٠٠ | | حـ/رأس مال ا |
| ٢٢٥٠ | | حـ/رأس مال ب |
| | ٦٧٥٠ | إلى حـ/رأس مال حـ |
| | | (تنازل الشركاء ا، ب على ربع حصتيهما فى رأس مال الشركة ) |
| ٦٧٥٠ | | من حـ/نقدية بالخزينة |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٥٠٠ | حـ/شخصى ا |
| | ٢٢٥٠ | حـ/شخصى ب |
| | | (مادفعه الشريك حـ لحساب الشركاء ا ، ب ) |

ثانياً : [illegible] في حالة إظهار الشهرة

دفتر اليومية

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | | من حـ/الاحتياطي العام |
| | | إلى مذكورين |
| | ٢٠٠٠ | حـ/رأس مال ا |
| | ١٠٠٠ | حـ/رأس مال ب |
| | | (ترحيل الاحتياطي العام إلى حسابات رؤوس الأموال) |
| | | من مذكورين |
| ٣٥٠٠ | | من حـ/رأس مال ا |
| ١٧٥٠ | | من حـ/رأس مال ب |
| | ٥٢٥٠ | إلى حـ/رأس مال حـ |
| | | (تنازل الشريكان ا، ب عن ربع حصتيهما في رأس المال للشريك حـ) |
| ٦٧٥٠ | | من حـ/نقدية بالخزينة |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٥٠٠ | حـ/شخصي ا |
| | ٢٢٥٠ | حـ/شخصي ب |
| | | (قيمة ما دفعه الشريك حـ لحساب الشركاء ا ، ب) |

مثال ( ٢ ) : دفع مبلغاً أقل من الحصة :

ا ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى ، وقد كان المركز المـــالى لشركتهم فى أول يناير ١٩٦٢ كالآتى :

| | الأصول | | | الخصوم |
|---|---|---|---|---|
| | | | | رأس مال الشركة |
| ٢٥٠٠ | أراضى | | ٦٠٠٠ | ا |
| ٣٥٠٠ | مبانى | | ٦٠٠٠ | ب |
| ١٥٠٠ | أثاث | ١٢٠٠٠ | | |
| ٤٥٠٠ | بضاعة | | ١٥٠٠ | دائنون |
| ١٠٠٠ | مدينين | | ١٥٠٠ | أوراق دفع |
| ٢٠٠٠ | بنك | | | |
| | | ٣٠٠٠ | | |
| ١٥٠٠٠ | | ١٥٠٠٠ | | |

وقد إتفق الشريكان فى أول يناير ١٩٦٢ على إنضمام الشريك حـ إليهما وبالشروط الآتية :

١ — يبيع الشريكان ا ، ب ثلث حصتيهما فى رأس المال إلى الشريك حـ مقابل قيامه بدفع ٣٠٠٠ جنيه إليهما مباشرة .

٢ — يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوى .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم إذا فرض :

( أولا ) أن الشركاء اتفقوا على تكوين احتياطى رأسمالى يقابل قيمة التضخم فى الأصول .

( ثانياً ) أن الشركاء اتفقوا على اعتبار الفرق بين ما دفعه الشريك حـ وحصته فى رأس المـــال مكافأة للشريك الجديد .

الحـــــــل

أولا : فى حالة تكوين احتياطى رأسمالى :

حساب قيمة الاحتياطى الرأسمالى :

حصة الشريك المشتراة = ١٢٠٠٠ / ٣ = ٤٠٠٠ جنيه

الفرق بين مايدفعه الشريك وحصته = ٤٠٠٠ — ٣٠٠٠ = ١٠٠٠ جنيه

قيمة الاحتياطى الرأسمالى = ١٠٠٠ × ٣ = ٣٠٠٠ جنيه

## دفتر اليوميـــــة

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ١٥٠٠ | | ح/ رأس مال ا | | |
| ١٥٠٠ | | ح/ رأس مال ب | | |
| | ٣٠٠٠ | إلى ح/ ا. تضخم الأصول (تخفيض رؤوس أموال الشريكان ا ، ب بقيمة التضخم فى الأصول) | | |
| | | من مذكورين | | |
| ١٥٠٠ | | ح/ رأس مال ا | | |
| ١٥٠٠ | | ح/ رأس مال ب | | |
| | ٣٠٠٠ | إلى ح/ رأس مال حـ (قيمة ماتنازل عنه الشريكان ا ، ب للشريك حـ) | | |
| | | مذكرة<br>قام الشريك ب بدفع ٣٠٠٠ جنيه للشريكان ا ، ب مقابل حصته فى رأس المـــال . | | |

ثانياً : فى حالة الرغبة فى عدم تكوين احتياطى وإعتبار الفرق مكافأة للشريك حـ .

دفتر اليوميـــة

| منــه | لــه | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٢٠٠٠ | | حـ/رأس مال ا | | |
| ٢٠٠٠ | | حـ/رأس مال ب | | |
| | ٤٠٠٠ | إلى حـ/رأس مال حـ | | |
| | | (قيمة ماتنازل عنه الشريكان ا، ب للشريك حـ ) | | |
| | | مذكرة | | |
| | | قام الشريك حـ بدفع ٣٠٠٠ جنيه للشريك ا، ب مقابل حصته فى رأس المال | | |

## استثمار اموال الشركة

قد يحصل الشريك الجديد على حصته فى رأس المال عن طريق استثمار أموال جديدة فى الشركة وذلك بتقديم أصول نقدية أو عينية أو كليهما معاً. ويفضل إتباع هذه الطريقة عند احتياج الشركة إلى أموال جديدة لاستثمارها فى أعمال المشروع ويعجز عن تقديمها الشركاء الأصليين .

وبذلك فان إنضمام الشريك عن طريق استثمار أموال جديدة يؤدى إلى زيادة أصول الشركة وبالتالى زيادة رأس مالها ويكون القيد :

من حـ/الأصول المختلفة ( المقدمة من الشريك الجديد ) .

إلى حـ/رأس مال الشريك الجديد .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتوقف على أسس تقييم الأصول وخصوم الشركة عند انضمام الشريك ، ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولا : حالة استثمار أموال جديدة بعد إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة.

ثانياً : حالة استثمار أموال جديدة دون إجراء أى تعديلات على قيم أصول وخصوم الشركة .

**استثمار أموال جديدة بعد إعادة التقدير :**

قد يتفق الشركاء ، على إعادة تقدير الأصول والخصوم قبل انضمام الشريك الجديد حتى تظهر رؤوس أموال الشركاء الأصليين على حقيقتها .

وفى هذه الحالة يقدم الشريك الجديد ما يعادل تماماً حصته فى صافى أصول الشركة بعد إعادة تقديرها . وتتلخص المشاكل المحاسبية فى الآتى :

١ — يفتح حساب إعادة التقدير كما سبق شرحه ؛ ورصيد هذا الحساب يرحل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين فقط ( موزعاً عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم ) .

٢ — الأرباح أو الخسائر المرحلة وما فى حكمها من إحتياطيات ترحل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين أو حساباتهم الشخصية ( حسب الاتفاق ) .

٣ — يثبت ما قدمه الشريك الجديد مقابل حصته بجعل حساب البنك أو الخزينة مديناً وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً .

**مثال :**

ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن برأس مال قدره ٩٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بالتساوى كما هو ظاهر بقائمة المركز المالى الآتية :

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | أراضي | | رأس مال |
| ٣٠٠٠ | مباني | | ٣٠٠٠ أ |
| ١٥٠٠ | أثاث | | ٣٠٠٠ ب |
| ٢٠٠٠ | بضاعة | | ٣٠٠٠ حـ |
| ١٠٠٠ | مدينون | ٩٠٠٠ | |
| ١٠٠٠ | بنك | ٢٠٠٠ | دائنون |
| ١١٠٠٠ | | ١١٠٠٠ | |

فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا على ما يأتى :

أولا : يعاد تقدير أصول الشركة بمناسبة انضمام الشريك د إليهم وقد اتضح أن قيم الأصول كالآتى : ١٥٠٠ أراضى ، ١٢٠٠ مبانى ، ١٠٠٠ أثاث ، ٢٣٠٠ بضاعة .

ثانياً : الموافقة على انضمام الشريك د إليهم على أن يقوم بدفع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، بشيك نظير حصة تعادل ¼ رأس المال بعد الانضمام .

والمطلوب قيود اليومية لإثبات انضمام الشريك الجديد .

الحل

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣٣٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ١٠٠٠ | حـ / أراضى | | |
| | ١٨٠٠ | حـ / مبانى | | |
| | ٥٠٠ | حـ / أثاث | | |
| | | ( إثبات النقص فى الأصول ) | | |
| ٣٠٠ | | من حـ / البضاعة | | |
| | ٣٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير | | |
| | | ( إثبات الزيادة فى الأصول ) | | |
| | | من مذكورين | | |
| ١٠٠٠ | | حـ / رأس مال ا | | |
| ١٠٠٠ | | حـ / رأس مال ب | | |
| ١٠٠٠ | | حـ / رأس مال حـ | | |
| | ٣٠٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير | | |
| | | ( ترحيل رصيد إعادة التقدير إلى حسابات رؤوس الأموال ) | | |
| ٢٠٠٠ | | من حـ / البنك | | |
| | ٢٠٠٠ | إلى حـ / رأس مال د | | |
| | | ( ما دفعه الشريك د مقابل حصته ) | | |

استثمار أموال جديدة على أساس القيم الدفترية :

قد يتفق الشركاء على انضمام شريك جديد إليهم دون إجراء تعديلات على قيم الأصول والخصوم ، وعلى أن يقوم الشريك الجديد بتقديم أموالا جديدة تستثمر فى أعمال الشركة .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتوقف على مقدار ما يدفعه الشريك الجديد مقابل حصته فى رأس مال الشركة . ويمكن التفرقة بين حالات ثلاث :

أولا : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار يعادل تماماً حصته فى رأس مال الشركة .

ولا توجد مشكلة فى هذه الحالة إذ نفترض أن القيم الدفترية للأصول والخصوم تمثل قيما حقيقية . فيثبت ما قدمه الشريك الجديد بجعل حساب البنك أو الخزينة مديناً وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بنفس القيمة .

ثانياً : فى حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار أكبر من حصته فى رأس مال الشركة . وتفسر الزيادة المدفوعة بوجود شهرة محل غير ظاهرة بالدفاتر ، وأن الزيادة تعادل نصيب الشريك الجديد من هذه الشهرة .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — تحديد شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر باستخراج الزيادة المدفوعة وهى الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته فى رأس مال الشركة بعد الانضمام ( على أساس القيم الدفترية ) ثم تضرب هذه الزيادة فى مقلوب نسبة حصة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة .

فاذا فرضنا أن ا ، ب شريكان فى شركة تضامن ورؤوس أموالها ٢٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه واتفقا على انضمام الشريك حـ إليهما على أن يدفع مبلغا قدره ١٤٠٠٠ جنيه نظير حصة تعادل ¼ رأس مال الشركة بعد الانضمام ؛ فتحسب شهرة المحل كالآتى :

رأس مال الشركة بعد الانضمام ( على أساس القيم الدفترية )
= ٣٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ١٤٠٠٠ = ٤٤٠٠٠ جنيه .

حصة الشريك حـ = $\frac{٤٤٠٠٠}{٤}$ = ١١٠٠٠ جنيه .

قيمة الزيادة المدفوعة = ١٤٠٠٠ — ١١٠٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه .
قيمة شهرة المحل = ٣٠٠٠ × ٤ = ١٢٠٠٠ جنيه .

٢ — معالجة شهرة المحل وإثبات ما دفعه الشريك الجديد .

( ا ) قد يرغب الشركاء فى إظهار قيمة شهرة المحل بالكامل فيجعل حساب الشهرة مديناً وحسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين فقط دائنة :

وفى هذه الحالة فان ما يدفعه الشريك الجديد يرحل بالكامل إلى حساب رأس ماله باعتباره مقابلا لحصته فى رأس مال الشركة .

(ب) قد يرغب الشركاء فى عدم إظهار الشهرة . وفى هذه الحالة تعتبر الزيادة التى دفعها الشريك الجديد بمثابة مكافأة للشركاء الأصليين توزع عليهم بنسبة الأرباح والخسائر وذلك لتعويضهم عن مشاركته إياهم مستقبلا شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر أما الجزء الباقى فيعادل حصة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة يرحل إلى حساب رأسماله .

ثالثاً : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار أقل من حصته فى رأس مال الشركة :

ويعتبر الفرق ناتجاً عن وجود تضخم فى قيم الأصول ، وأن النقص يعادل ما يمكن أن يتحمله الشريك الجديد من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا التضخم .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — يحدد قيمة التضخم باستخراج الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته فى رأس مال الشركة بعد الانضمام وعلى أساس القيم الدفترية . ثم يضرب هذا الفرق فى مقلوب نسبة حصة الشريك الجديد فى رأس مال الشركة

فاذا فرضنا مثلا أن ا ، ب شريكان فى شركة تضامن ورؤوس أموالهما ٢٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه . وقد اتفق الشريكان على انضمام الشريك حـ إليهما على أن يقوم بدفع ٨٠٠٠ جنيه نظير حصة تعادل ربع رأس المال فيحسب قيمة التضخم كالآتى :

رأس مال الشركة بعد الانضمام = ٢٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٨٠٠٠

= ٣٨٠٠٠ جنيه

حصة الشريك حـ = $\frac{٣٨٠٠٠}{٤}$ = ٩٥٠٠ جنيه

الفرق بين ما دفعه الشريك وحصته = ٩٥٠٠ — ٨٠٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

قيمة التضخم = ١٥٠٠ × ٤ = ٦٠٠٠ جنيه

٢ — معالجة التضخم وإثبات ما دفعه الشريك الجديد

(ا) قد يرغب الشركاء فى تكوين احتياطى رأسمالى بقيمة التضخم فى الأصول فيجعل حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مدينة وحساب احتياطى تضخم الأصول دائناً .

وفى هذه الحالة فان ما يدفعه الشريك الجديد يرحل إلى حساب رأس ماله باعتباره مقابلا لحصته فى رأس مال الشركة .

(ب) قد يرغب الشركاء فى عدم تكوين احتياطى رأسمالى . وفى هذه الحالة يعتبر الفرق بين ما دفعه الشريك وحصته فى رأس مال الشركة بعد الانضمام بمثابة تعويضاً للشريك الجديد عما سيتحمله من خسائر رأسمالية فى المستقبل نتيجة التضخم فى الأصول ويخصم هذا التعويض من رؤوس أموال الشركاء الأصليين . وبذلك يجعل حساب البنك مديناً بقيمة ما دفعه الشريك الجديد وكذلك حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مدينة بقيمة التعويض ثم يجعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بمجموع ما دفعه مضافاً إليه التعويض .

حالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) : دفع مبلغاً للاستثمار أكبر من الحصة :

ا ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

إليك قائمة المركز المالى فى أول يناير ١٩٦٣ :

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس مال وخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٥٠٠ | | أراضى | | | |
| ٤٥٠٠ | | مبانى | | | رأس مال الشركة |
| ١٥٠٠ | | أثاث | | | |
| ٦٥٠٠ | | بضاعة | | ١٥٠٠٠ | ا |
| ٢٥٠٠ | | مدينون | | ٥٠٠٠ | ب |
| ٣٠٠٠ | | أوراق قبض | ٢٠٠٠٠ | | |
| ٣٥٠٠ | | بنك | | | حسابات شخصية |
| | | | | ٧٠٠ | ا |
| | | | | ٣٠٠ | ب |
| | | | ١٠٠٠ | | |
| | | | | ٢٥٠٠ | دائنون |
| | | | ٤٠٠٠ | ١٥٠٠ | أوراق دفع |
| ٢٥٠٠٠ | | | ٢٥٠٠٠ | | |

وقد اتفق الشركاء على انضمام الشريك حـ إليهما وبالشروط الآتية :

١ — عدم إجراء تعديلات على قيم الأصول والخصوم الظاهرة بقائمة المركز .

٢ – يقوم الشريك حـ بدفع مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه يستثمر فى أعمال الشركة مقابل ¼ رأس مال الشركة بعد الانضمام .

٣ – يقتسم الشريكان ا ، ب الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ١

والمطلوب قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم فى الحالتين الآتيتين :

أولا : حالة الرغبة فى إظهار شهرة المحل بالدفاتر .

ثانياً : حالة الرغبة فى عدم إظهار الشهرة فى الدفاتر .

الحل

أولا : الرغبة فى إظهار شهرة المحل .

تحسب قيمة شهرة المحل كالآتى :

رأس مال الشركة بعد الانضمام = ١٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠

= ٣٠٠٠٠ جنيه

حصة الشريك حـ = $\frac{٣٠٠٠٠}{٤}$ = ٧٥٠٠ جنيه

الزيادة المدفوعة = ١٠٠٠٠–٧٥٠٠ = ٢٥٠٠ جنيه

شهرة المحل = ٢٥٠٠×٤ = ١٠٠٠٠ جنيه

دفتر اليومية

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | من حـ / شهرة المحل إلى مذكورين | | |
| | ٧٥٠٠ | حـ / رأس مال ا | | |
| | ٢٥٠٠ | حـ / رأس مال ب | | |
| | | ( إثبات قيمة شهرة المحل ) | | |
| ١٠٠٠٠ | | من حـ / البنك | | |
| | ١٠٠٠٠ | إلى حـ / رأس مال حـ | | |
| | | ( ما قدمه الشريك حـ سداداً لحصته في رأس مال الشركة ) | | |

ثانياً : حالة الرغبة في عدم إظهار الشهرة :

في هذه الحالة يعتبر الفرق المدفوع بالزيادة مكافأة للشركاء الأصليين ترحل إلى حسابات رؤوس أموالهم بنسبة الأرباح والخسائر .

دفتر اليومية

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | من حـ / البنك إلى مذكورين | | |
| | ١٨٧٥ | حـ / رأس مال ا | | |
| | ٦٢٥ | حـ / رأس مال ب | | |
| | ٧٥٠٠ | حـ / رأس مال حـ | | |
| | | ( قيمة ما دفعه الشريك حـ سداداً لحصته في رأس مال الشركة والمكافأة للشريكين ا ، ب ) | | |

مثال (٢) دفع مبلغاً للاستثمار أقل من الحصة :

ا ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ وقد كان المركز المالى لشركتهم فى أول يناير ١٩٦٢ كالآتى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| رأس مال الشركة | | | أراضى | ٥٠٠٠ |
| ا | ٢٠٠٠٠ | | مبانى | ٤٥٠٠ |
| ب | ١٠٠٠٠ | | سيارات | ٣٥٠٠ |
| | | ٣٠٠٠٠ | بضاعة | ٧٥٠٠ |
| خصوم مختلفة | | ٥٠٠٠ | مدينون | ٣٥٠٠ |
| | | | أوراق قبض | ٢٠٠٠ |
| | | | بنك | ٩٠٠٠ |
| | | ٣٥٠٠٠ | | ٣٥٠٠٠ |

وقد اتفق الشريكان على انضمام الشريك حـ إليهما وبالشروط الآتية :

١ — يقوم الشريك حـ بدفع مبلغ ٨٠٠٠ جنيه تستثمر فى أعمال الشركة مقابل حصة تعادل $\frac{1}{4}$ رأس مال الشركة .

٢ — قبول قائمة المركز المالى للشريكين ا ، ب كما هى دون إجراء تعديلات عليها .

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

والمطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذا الاتفاق .

أولا : إذا فرض أن الشركاء رغبوا فى تكوين احتياطى رأسمالى .

ثانياً : إذا فرض أن الشركاء اتفقوا على اعتبار الفرق مكافأة للشريك الجديد .

الحل

أولا : حالة الرغبة فى تكوين احتياطى :

تحديد قيمة التضخم :

رأس مال الشركة بعد الانضمام = ٢٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٨٠٠٠
= ٣٨٠٠٠ جنيه

حصة الشريك حـ = $\frac{٣٨٠٠٠}{٤}$ = ٩٥٠٠ جنيه

الفرق بين الحصة والمدفوع = ٩٥٠٠ ــ ٨٠٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

قيمة التضخم = ١٥٠٠ × ٤ = ٦٠٠٠ جنيه

دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٤٠٠٠ | | حـ / رأس مال ا | | |
| ٢٠٠٠ | | حـ / رأس مال ب | | |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ / تضخم الأصول | | |
| | | ( تكوين احتياطى تضخم أصول يخصم من رؤوس أموال ا ، ب ) | | |
| ٨٠٠٠ | | من حـ / البنك | | |
| | ٨٠٠٠ | إلى حـ / رأس مال حـ | | |
| | | ( ما قدمه حـ سداداً لحصته فى رأس المال ) | | |

ثانياً : حالة اعتبار الفرق مكافأة للشريك الجديد :

يعتبر الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وبين حصته في صافي أصول الشركة مكافأة للشريك الجديد نظير تحمله الخسائر الرأسمالية في المستقبل الناتجة من التضخم وتخصم المكافأة من رؤوس أموال الشركاء الأصليين .

دفتر اليومية

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ٨٠٠٠ | | حـ / البنك |
| ١٠٠٠ | | من حـ / رأس المال ا |
| ٥٠٠ | | من حـ / رأس المال ب |
| | ٩٥٠٠ | إلى حـ / رأس المال حـ |
| | | ( حصة الشريك حـ في رأس مال الشركة ) |

مثال عام :

إليك قائمة المركز المالي لشركة عماد وعصام اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢

قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٥٥

أصول — رأس المال والخصوم

| جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| | ٢٠٠٠ | عقار | | | |
| | ١٠٠٠ | أثاث | | | رأس مال الشركة |
| ٣٠٠٠ | | | | ٣٠٠٠ | عماد |
| | ٢٥٠٠ | بضاعة | | ٢٠٠٠ | عصام |
| | ١٥٠٠ | مدينون | ٥٠٠٠ | | |
| | ١٠٠٠ | أوراق قبض | ١٠٠٠ | | احتياطي عام |
| | ١٠٠٠ | بنك | ٣٠٠٠ | | دائنون |
| ٦٠٠٠ | | | | | |
| ٩٠٠٠ | | | ٩٠٠٠ | | |

وقد اتفق الشريكان فى ذلك التاريخ مع محمد ، على أن ينضم إليهما كشريك متضامن بالشروط الآتية :

١ — يعاد تقدير أصول الشركة على الوجه الآتى :

يقدر العقار بمبلغ ٢٩٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٣٣٠٠ جنيه والأثاث بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويقدر مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٠٠ جنيه :

٢ — يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوى مستقبلا .

٣ — يقدم الشريك محمد مبلغاً قدره ٢٥٠٠ جنيه وذلك نظير حصة تعادل ربع رأس مال الشركة بعد الانضمام على أن يستثمر هذا المبلغ فى أعمال الشركة

والمطلوب

أولا : قيود اليومية اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق :

ثانياً — تصوير حساب إعادة التقدير .

ثالثاً — تصوير حسابات رؤوس أموال الشركاء .

رابعاً — تصوير قائمة المركز المالى فى أول يناير سنة ١٩٥٦ .

الحل

دفتر اليومية

| منه | له | | |
|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | |
| ٢٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين | ٣١ / ١٢ / ٥٥ |
| | ١٠٠ | حـ / الأثاث | |
| | ١٠٠ | حـ / مخصص د . م | |
| | | ( قيمة النقص فى الأصول ) | |
| | | والزيادة فى الخصوم | |
| | | من مذكورين | ٣١ / ١٢ / ٥٥ |
| ٩٠٠ | | حـ / عقار | |
| ٨٠٠ | | حـ / بضاعة | |
| | ١٧٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير | |
| | | ( قيمة الزيادة فى الأصول ) | |
| ١٥٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين | ٣١ / ١٢ / ٥٥ |
| | ٩٠٠ | حـ / رأس مال عماد | |
| | ٦٠٠ | حـ / رأس مال عصام | |
| | | ( ترحيل رصيد إعادة التقدير إلى حساب رأس المال ) | |
| ١٠٠٠ | | من حـ / الاحتياطى العام إلى مذكورين | ٣١ / ١٢ / ٥٥ |
| | ٦٠٠ | حـ / رأس مال عماد | |
| | ٤٠٠ | حـ / رأس مال عصام | |
| | | ترحيل الاحتياطى العام إلى رؤوس أموال عماد وعصام | |
| ٢٥٠٠ | | من حـ / البنك | |
| | ٢٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال محمد | |
| | | ( إثبات حصة الشريك محمد ) | |

## دفتر الأستاذ

### حـ / إعادة التقدير

| مبالغ | بيـــان | | تاريخ | مبالغ | بيـــان | | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | | جنيه | | | |
| ١٠٠ | إلى حـ / الأثاث | | | ٩٠٠ | من حـ / العقار | | |
| ١٠٠ | إلى حـ / المدينين | | | ٧٠٠ | من حـ / بضاعة | | |
| ١٥٠٠ | رصيد | | | | | | |
| ١٧٠٠ | | | | ١٧٠٠ | | | |
| ٩٠٠ | إلى حـ / رأس مال عماد | | | ١٥٠٠ | رصيد | | |
| ٦٠٠ | إلى حـ / رأس مال عصام | | | | | | |
| ١٥٠٠ | | | | ١٥٠٠ | | | |

ح/ رأس المـــال

| مجموع | عماد | عصام | محمد | بيان | تاريخ | مجموع | عصام | محمد | محمد | بيـــان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | ٤٥٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٥٠٠ | رصيد | | ٥٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٠٠٠ | | رصيد | ٥٥/١٢/٣١ |
| | | | | | | ١٥٠٠ | ٩٠٠ | ٦٠٠ | | من ح/ إعادة التقدير | ٥٥/١٢/٣١ |
| | | | | | | ١٠٠٠ | ٦٠٠ | ٤٠٠ | | من ح/ الاحتياطي العام | ٥٥/١٢/٣١ |
| | | | | | | ٢٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | من ح/ البنـــك | ٥٥/١٢/٣١ |
| ١٠٠٠٠ | ٤٥٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٥٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | ٤٥٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٥٠٠ | | |

## قائمة المركز المالى فى أول يناير ١٩٥٦

**أصول**

| البيان | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| عقار | | ٢٩٠٠ |
| أثاث | | ٩٠٠ |
| بضاعة | | ٣٣٠٠ |
| مدينون | ١٥٠٠ | |
| مخصص د . م | ١٠٠ | |
| | | ١٤٠٠ |
| أوراق قبض | | ١٠٠٠ |
| بنك | | ٣٥٠٠ |
| | | ١٣٠٠٠ |

**رأس مال وخصوم**

| البيان | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| رأس مال الشركة | | |
| عماد | ٤٥٠٠ | |
| عصام | ٣٠٠٠ | |
| محمد | ٢٥٠٠ | |
| | | ١٠٠٠٠ |
| دائنون | | ٣٠٠٠ |
| | | ١٣٠٠٠ |

# الفصل الثالث

## انفصال شريك

## RETIREMENT OF APARTNER

إذا لم تحدد مدة معينة لحياة الشركة يجوز لأى شريك أن ينسحب من الشركة بعد إعلان إرادته لباقى الشركاء . ويشترط ألا يكون إنسحابه عن غش أو فى وقت غير ملائم ، أما إذا كانت مدة الشركة محددة فى العقد فلا يجوز الإنسحاب قبل انقضاء الفترة المتفق عليها إلا بناء على حكم قضائى . وفى حالة إنسحاب أحد الشركاء تنحل الشركة ويؤدى هذا إلى بيع موجودات الشركة وتسديد المطلوبات وتوزيع الباقى بين الشركاء ، ولكن تلافياً لما قد يلحق الشركة من أضرار عند حل الشركة نتيجة لانسحاب أحد الشركاء قد يتفقوا على الاستمرار فى العمل بالرغم من انفصال أحد الشركاء عنها ، وفى هذه الحالة تواجه الشركة مشكلتين :

أولا : تحديد حقوق الشريك المنفصل فى تاريخ الانفصال .

ثانياً : سداد حقوق الشريك المنفصل .

**تحديد حقوق الشريك المنفصل :**

تشمل حقوق الشريك المنفصل ( ١ ) حصته فى صافى الربح أو الخسارة التى حققتها الشركة من بدء المدة التجارية لغاية تاريخ الانفصال وكذلك ( ٢ ) حصته فى صافى أصول الشركة فى تاريخ الإنفصال .

ويقدر نصيب الشريك المنفصل بإحدى طريقتين :

أولا — طريقة التقدير الفعلى :

فقد يتفق الشركاء على تقدير حقوق الشريك المنفصل على أساس فعلى . وفى هذه الحالة يتبع الآتى :

١ — تحدد حصة الشريك المنفصل من الأرباح المحققة حتى تاريخ الانفصال بعمل جرد فعلى ثم عمل حساب متاجرة وأرباح وخسائر . ويوزع صافى الربح أو الخسارة على كل الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل على أساس طريقة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها فى عقد الشركة .

ويلاحظ أنه عند تحديد صافى الربح يجب تصحيح أخطاء السنوات السابقة التى تكون قد أثرت على صافى الربح أو الخسائر مثل الاخطاء المتعلقة بالاستهلاكات أو الديون المعدومة أو المخصصات .

٢ — تقدر حقوق الشريك المنفصل فى صافى أصول الشركة باعادة تقدير كل الأصول والخصوم وتثبت نتيجة إعادة التقدير فى حساب إعادة التقدير . ورصيد هذا الحساب من ربح أو خسارة يوزع على كل الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل ويرحل نصيب كل شريك إلى حساب رأس ماله أو حسابه الشخصى .

ويلاحظ أنه عند إعادة التقدير يجب مراعاة أمران : أولهما : يجب أن نأخذ فى الحسبان أثر التغيرات فى الأسعار على قيم الأصول . وثانيهما، يجب إعادة تقدير الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل وذلك لتحديد قيمتها بالكامل ونصيب الشريك المنفصل منها فى حالة عدم ظهور حساب لها فى الدفاتر أو تحديد الزيادة فى قيمتها فى حالة ظهورها بالدفاتر بأقل من قيمتها .

٣ — أرباح أو خسائر السنوات السابقة إن وجدت وما فى حكمها من إحتياطيات توزع على الشركاء ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصى أو حساب رأس ماله .

ثانياً — طريقة التقدير الجزافى :

قد يتطلب تحديد نصيب الشريك المنفصل عن طريق الجرد الفعلى

وإعادة تقدير الأصول نفقات باهظة وجهد كبير . ولذلك فقد يتفق الشركاء على أن يقدر نصيب الشريك المنفصل تقديراً جزافياً على النحو التالى .

١ - يقدر نصيب الشريك المنفصل من أرباح أو خسائر الفترة من أول السنة المالية لغاية تاريخ الإنفصال على أساس نسبة معينة من حصته فى رأس المـــال ، أو على أساس نصيبه فى نتيجة العام السابق أو على أساس متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات السابقة.أو قد يتفق على تحديد نصيبه على أساس الحسابات الختامية فى نهاية السنة المـــالية السابقة على السنة التى حصل فيها الإنفصال .

٢ - يقدر نصيب الشريك المنفصل فى صافى أصول الشركة طبقاً لآخر جرد عملى قبل الإنفصال أى طبقاً للتقديرات الواردة فى آخر قائمة للمركز المـــالى ، أو يقدر على الأساس السابق مضافاً إليه فائدة على رأس المـــال بنسبة معينة .

٣ - أرباح أو خسائر السنوات السابقة وما فى حكمها من احتياطيات توزع على الشركاء كما فى حالة التقدير الفعلى .

**سداد حقوق الشريك المنفصل :**

بعد تقدير حقوق الشريك المنفصل سواء عن طريق التقدير الفعلى أو التقدير الجزافى تحصر كل المبالغ المستحقة له أو عليه وتركز جميعها فى حساب رأس ماله أو حسابه الشخصى أو أى حساب شخصى جديد يفتح بإسم الشريك المنفصل يشمل نصيبه فى الأرباح المحققة حتى تاريخ الإنفصال ، ونصيبه فى صافى أصول الشركة وأخيراً نصيبه فى الأرباح والخسائر عن سنوات سابقة وما فى حكمها من احتياطيات .

ويتم سداد حقوق الشريك المنفصل باحدى طريقتين :

أولا : السداد من الموارد الشخصية للشركاء .

ثانياً : السداد من موارد الشركة .

وفيما يلى سوف نتعرض للمشاكل المحاسبية الناتجة عن سداد حقوق الشريك المنفصل فى كل حالة :

## السداد من الموارد الشخصية للشركاء

قد يتم سداد حقوق الشريك المنفصل عن طريق قيام شريك أو أكثر من الشركاء الباقين بشراء حصة الشريك المنفصل وذلك من أموالهم الشخصية . وهذه الطريقة تؤدى إلى إنتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشركاء القائمين بالسداد فيجعل حساب الشريك المنفصل — سواء حساب رأس ماله أو حسابه الشخصى أو الحساب الجديد حسب ما اتبع فى تجميع حقوقه — مديناً مع جعل حساب رأس مال الشريك أو الشركاء القائمين بالسداد دائناً .

أما ما يدفعه الشركاء إلى الشريك المنفصل مقابل شراء حقوقه فلايثبت فى الدفاتر بل يكتفى بكتابة مذكرة تفيد ذلك حيث أن الدفع يتم عادة مباشرة للشريك المنفصل ومن الموارد الشخصية للشركاء .

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن السداد من الموارد الشخصية تتوقف على طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل ، ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولا : السداد من الموارد الشخصية فى حالة التقدير الفعلى .

ثانياً : السداد من الموارد الشخصية فى حالة التقدير الجزافى .

### السداد من الموارد الشخصية فى حالة التقدير الفعلى :

إذا اتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس التقدير الفعلى فمن الطبيعى أن ما يدفعه الشركاء — من مواردهم الشخصية — للشريك المنفصل يعادل تماماً حقوق الشريك المنفصل المحددة على أساس فعلى . وتتلخص مشاكل السداد فى هذه الحالة فى الآتى :

١ — إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشركاء القائمين بالسداد وذلك بجعل حساب الشريك المنفصل ( سواء حسابه الشخصى أو حساب رأس ماله ) مديناً وحسابات رؤوس أموال الشركاء القائمين بالسداد دائنة بقيمة هذه الحقوق .

٢ — كتابة مذكرة تفيد قيام الشركاء بدفع مقابل الحقوق المشتراة للشريك المنفصل .

مثال :

ا ، ب ، حـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى .

وبمناسبة انفصال الشريك حـ قام الشركاء بعمل جرد فعلى وحسابات ختامية.

وقد كان مركزهم المالى فى تاريخ الانفصال وبعد إعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح كالآتى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | رأس مال |
| ٢٠٠٠ | أراضى | | ٣٠٠٠ | ا |
| ٢٥٠٠ | مبانى | | ٢٥٠٠ | ب |
| ١٥٠٠ | سيارات | | ١٥٠٠ | حـ |
| ١٥٠٠ | بضاعة | ٧٠٠٠ | | |
| ١٣٠٠ | مدينون | | | حسابات شخصية |
| ٣٥٠٠ | بنك | | ١٦٠٠ | ا |
| | | | ١٧٠٠ | ب |
| | | | ٥٠٠ | حـ |
| | | ٣٨٠٠ | | |
| | | ١٥٠٠ | | دائنون |
| ١٢٣٠٠ | | ١٢٣٠٠ | | |

فاذا علمت أن الشركاء اتفقوا على الآتى :

أولا : إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة لتحديد النصيب العادل للشريك المنفصل وقد اتضح أن قيم الأصول كالآتى :

٣٥٠٠ جنيه أراضى ، ٢٣٠٠ جنيه مبانى ، ١٢٠٠ جنيه سيارات ، ٣٥٠٠ جنيه بضاعة .

ثانياً : قيام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من مواردهم الشخصية لشراء حقوق الشريك المنفصل .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم وكذلك تصوير قائمة المركز المالى بعد الانفصال مباشرة .

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين |
| | ٢٠٠ | إلى حـ / المبانى |
| | ٣٠٠ | إلى حـ / سيارات |
| | | ( إثبات النقص فى قيم الأصول ) |
| | | من مذكورين |
| ١٥٠٠ | | من حـ / أراضى |
| ٢٠٠٠ | | من حـ / بضاعة |
| | ٣٥٠٠ | إلى حـ / إعادة التقدير |
| | | ( إثبات الزيادة فى الأصول ) |
| ٣٠٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين |
| | ١٠٠٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ١٠٠٠ | حـ / رأس مال ب |
| | ١٠٠٠ | حـ / رأس مال حـ |
| | | ( حسابات رؤوس الأموال ) |
| ٥٠٠ | ٥٠٠ | من حـ / شخصى الشريك حـ |
| | | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ |
| | | ( ترحيل حساب شخصى الشريك المنفصل إلى حساب رأس ماله ) |
| ٣٠٠٠ | | من حـ / رأس مال إلى مذكورين |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأس مال ب |
| | | (إنتقال حقوق الشريك حـ إلى الشريكين ا ، ب ) |
| | | مذكرة |
| | | قام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ٣٠٠٠ جنيه للشريك المنفصل من مواردهم الشخصية . |

قائمة المركز المـــالى بعد الانفصال مباشرة

| أصول جنيه | جنيه | أصول | جنيه | جنيه | رأس المـــال والخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٥٠٠ | | أراضى | | | رأس مال |
| ٢٣٠٠ | | مبـــانى | | | |
| ١٢٠٠ | | سيارات | | ٥٥٠٠ | ا |
| ٣٥٠٠ | | بضاعة | | ٥٠٠٠ | ب |
| ١٣٠٠ | | مدينـــون | ١٠٫٥٠٠ | | |
| ٣٥٠٠ | | بنـــــك | | | حسابات شخصية |
| | | | | ١٦٠٠ | ا |
| | | | | ١٧٠٠ | ب |
| | | | ٣٣٠٠ | | |
| | | | ١٥٠٠ | | دائنـــــون |
| ١٥٣٠٠ | | | ١٥٣٠٠ | | |

**السداد من الموارد الشخصية فى حالة التقدير الجزافى :**

قد يتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس جزافى وعلى أن يقوم شريك أو أكثر بسداد حقوق الشريك المنفصل من مواردهم الشخصية .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتوقف على مقدار ما يدفعه الشركاء للشريك المنفصل مقابل حقوقه المحددة جزافياً . ويمكن التفرقة بين حالات ثلاث :

أولا : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل يعادل تماماً حقوقه . ولا توجد فى هذه الحالة مشكلة إلا إثبات إنتقال حقوق الشريك المنفصل إلى رؤوس أموال الشركاء القائمين بالسداد مع كتابة مذكرة تفيد قيام الشركاء بتسديد مقابل الحقوق المشتراة .

ثانياً : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل أكبر من حقوقه المحددة جزافياً .

وقد جرت العادة على اعتبار الزيادة مقابلا لنصيب الشريك المنفصل من شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — تحديد قيمة شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر ، وذلك باستخراج الزيادة المدفوعة ، وهى الفرق بين ما دفعه الشركاء وبين مجموع حقوق الشريك المنفصل . ثم تضرب هذه الزيادة فى مقلوب نسبة الشريك المنفصل فى الأرباح .

٢ — معالجة شهرة المحل يتوقف على رغبة الشركاء فى إظهار قيمة الشهرة بالكامل أو بمقدار نصيب الشريك المنفصل منها أو عدم إظهارها إطلاقاً .

(ا) فاذا رغب الشركاء فى إظهار قيمة الشهرة بالكامل بجعل حساب الشهرة مديناً وحسابات رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل دائناً كل بنصيبه منها .

(ب) إذا رغب الشركاء فى إظهار الشهرة بمقدار نصيب الشريك المنفصل منها على أساس أن هذا النصيب قد دفع فيه ثمن بجعل حساب الشهرة مديناً بنصيب الشريك المنفصل فقط ، وجعل حساب رأس مال الشريك المنفصل دائناً .

(ج) قد يرغب الشركاء فى عدم إظهار الشهرة إطلاقاً تمشياً مع سياسة الحيطة فى المحاسبة . وفى هذه الحالة لا يقيد أى شئ بخصوص الشهرة وتعتبر الزيادة المدفوعة مكافأة للشريك المنفصل لتعويضه عن نصيبه فى الشهرة غير الظاهرة .

٣ — إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل للشركاء القائمين بالسداد بجعل حساب الشريك المنفصل ( رأس ماله أو حسابه الشخصى أو أى حساب آخر ) مديناً وحسابات رؤوس أموال الشركاء دائنة بقيمة هذه الحقوق ، ويلاحظ أنه فى حالة اتفاق الشركاء على إظهار الشهرة بالكامل أو بنصيب الشريك المنفصل منها فان حقوق الشريك المنفصل تتضمن نصيب هذا الشريك من الشهرة .

٤ — إثبات قيام الشركاء بسداد حقوق الشريك المنفصل من مواردهم الشخصية ، وذلك بكتابة مذكرة تفيد ذلك .

ثالثاً : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل أقل من حقوقه المحددة جزافياً .

ويعتبر الفرق ( بالنقص ) فى هذه الحالة دليلا على وجود تضخم فى الأصول ، وأن هذا الفرق يعادل مقدار ما يجب أن يتحمله الشريك المنفصل من هذا التضخم .

والمشاكل المحاسبية فى هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ — تحديد قيمة التضخم ، وذلك باستخراج الفرق بين حقوق الشريك المنفصل وما دفعه الشركاء القائمين بالسداد ، ثم يضرب هذا الفرق فى مقلوب نسبة الشريك المنفصل فى الأرباح .

٢ — معالجة التضخم يتوقف على رغبة الشركاء فى تكوين احتياطى رأسمالى بقيمة التضخم من عدمه .

( ا ) فاذا اتفق الشركاء على تكوين احتياطى رأسمالى فيجعل حساب هذا الاحتياطى دائناً مع جعل حسابات رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل مديناً كل بنصيبه من هذا التضخم .

(ب) قد يتفق الشركاء على عدم تكوين احتياطى . وفى هذه الحالة لا يجرى أى قيد ويعتبر الفرق بين ما دفعه الشركاء القائمين بالسداد وحقوق الشريك المنفصل بمثابة تعويضاً للشركاء الباقين نظير تحملهم مستقبلا كل الخسائر الرأسمالية الناتجة عن التضخم :

٣ — إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل للشركاء القائمين بالسداد بجعل حسابات الشريك المنفصل مديناً وحسابات رؤوس أموال الشركاء دائنة مع ملاحظة أنه فى حالة تكوين إحتياطى رأسمالى فان بحقوق الشريك المنفصل تقل بقيمة نصيبه من التضخم .

٤ — إثبات قيام الشركاء بتسديد حقوق الشريك المنفصل بكتابة مذكرة تفيد ذلك .

حالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) : دفع مبلغاً أكبر من حقوق الشريك المنفصل :

ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وقد اتفقوا على انفصال الشريك حـ على أن تقدر حقوقه جزافياً كالآتى :

١ — تقدر حصته فى رأس المال بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه على أساس آخر قائمة للمركز المالى .

٢ — يقدر نصيبه فى أرباح الفترة على أساس ٢٠٪ من رأس ماله .

٣ — للشريك حـ رصيد حساب شخصى دائن قدره ٤٠٠ جنيه فى تاريخ الانفصال .

فاذا علمت أنه اتفق على قيام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك حـ من أموالها الشخصية سداداً لحقوقه .

المطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم إذا فرض :

أولا : أن الشركاء رغبوا فى إظهار شهرة المحل بالكامل .

ثانياً : أن الشركاء رغبوا فى إظهار شهرة المحل بنصيب الشريك المنفصل فقط .

ثالثاً : أن الشركاء اتفقوا على عدم إظهار شهرة المحل إطلاقاً .

الحل

تمهيد للحل :

حقوق الشريك المنفصل = رأس ماله + نصيبه فى الأرباح + حسابه الشخصى الدائن

= ٨٠٠٠ + ١٦٠٠ + ٤٠٠ = ١٠٠٠٠ جنيه

الزيادة المدفوعة = ١١٥٠٠ — ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

شهرة المحل = ١٥٠٠ × ٣ = ٤٥٠٠

أولا : حالة الرغبة فى إظهار شهرة المحل .

دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| ١٦٠٠ | | من حـ / التوزيع |
| | ١٦٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ |
| | | ( نصيب الشريك حـ من الأرباح ) |
| ٤٠٠ | | من حـ / شخصى الشريك حـ |
| | ٤٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ |
| | | ترحيل الحساب الشخصى إلى حساب رأس ماله |
| ٤٥٠٠ | | من حـ / شهرة المحل إلى مذكورين |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأس مال ب |
| | ١٥٠٠ | حـ / رأس مال حـ |
| | | ( إثبات قيمة الشهرة بالكامل ) |
| ١١٥٠٠ | | من حـ / رأس مال حـ إلى مذكورين |
| | ٥٧٥٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ٥٧٥٠ | حـ / رأس مال ب |
| | | ( انتقال حقوق الشريك حـ للشركاء ا ، ب ) |
| | | « مذكرة » |
| | | قام الشركاء ا ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه من مواردهم الشخصية سداداً لحقوق الشريك حـ. |

ثانياً : حالة الرغبة فى إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل

دفتر اليومية

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ١٦٠٠ | | من حـ / التوزيع |
| | ١٦٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ |
| | | نصيب الشريك حـ من الأرباح |
| ٤٠٠ | | من حـ / شخصى الشريك حـ |
| | ٤٠٠ | إلى حـ / رأس مال حـ |
| | | ( ترحيل الحساب الشخصى للشريك حـ إلى حساب رأس ماله ) |
| ١٥٠٠ | | من حـ / شهرة المحل |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال حـ |
| | | إثبات الشهرة بنصيب الشريك حـ |
| ١١٥٠٠ | | من حـ / رأس مال حـ إلى مذكورين |
| | ٥٧٥٠ | حـ / رأس مال ا |
| | ٥٧٥٠ | حـ / رأس مال ب |
| | | انتقال حقوق الشريك حـ للشركاء ا ، ب |
| | | « مذكرة » |
| | | قام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك حـ سداداً لحقوقه |

ثالثاً : حالة الرغبة فى عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٦٠٠ | | من حـ / التوزيع | | |
| | ١٦٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ | | |
| | | ( نصيب الشريك حـ من الأرباح ) | | |
| ٤٠٠ | | من حـ / شخصى الشريك حـ | | |
| | | إلى حـ / رأس مال الأرباح | | |
| | ٤٠٠ | ترحيل الحساب الشخصى للشريك حـ إلى حساب رأس ماله | | |
| ١٠٠٠٠ | | من حـ / رأس مال حـ إلى مذكورين | | |
| | ٥٠٠٠ | حـ / رأس مال أ | | |
| | ٥٠٠٠ | حـ / رأس مال ب | | |
| | | إنتقال حقوق الشريك حـ إلى الشركاء أ ، ب | | |
| | | « مذكرة » قام الشريكان أ ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك حـ سداداً لحقوقه وتعويضاً عن نصيبه فى شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر . | | |

مثال (٢) : دفع مبلغاً من الموارد للشخصية أقل من حقوق الشريك المنفصل .

إذا فرضنا فى المثال السابق أن الشريكين ا ، ب قاما بدفع مبلغ ٨٠٠٠ جنيه من أموالهما الشخصية سداداً لحقوق الشريك حـ فما هى قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

أولا : إذا فرض واتفق الشركاء على تكوين احتياطى رأسمالى .

ثانياً : إذا فرض واتفق الشركاء على عدم تكوين احتياطى رأسمالى .

الحـــــل

أولا : حالة الرغبة فى تكوين احتياطى رأسمالى .

حقوق الشريك المنفصل=٨٠٠٠ + ١٦٠٠+٤٠٠ = ١٠٠٠٠ ج

نصيب الشريك المنفصل من التضخم = ١٠٠٠٠ — ٨٠٠٠ = ٢٠٠٠ج

قيمة التضخم فى الأصول = ٢٠٠٠×٣ = ٦٠٠٠ ج

دفتر اليوميـــة

| منه | لــه | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | من حـ / التوزيع<br>إلى حـ / رأس مال حـ<br>نصيب الشريك حـ من الأرباح | | |
| ٤٠٠ | ٤٠٠ | من حـ / شخصى الشريك حـ<br>إلى حـ / رأس مال الشريك حـ<br>ترحيل الحساب الشخصى إلى حساب رأس ماله | | |

دفتر اليومية ( تابع ) .

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٢٠٠٠ | | ح / رأس مال ا | | |
| ٢٠٠٠ | | ح / رأس مال ب | | |
| ٢٠٠٠ | | ح / رأس مال ح | | |
| | ٦٠٠٠ | إلى ح / ا : تضخم الأصول | | |
| | | تكوين احتياطى تضخم أصول | | |
| ٨٠٠ | | من ح / رأس مال ح إلى مذكورين | | |
| | ٤٠٠٠ | ح / رأس مال ا | | |
| | ٤٠٠٠ | ح / رأس مال ب | | |
| | | إنتقال حقوق الشريك ح للشركاء ا ، ب | | |
| | | مذكرة | | |
| | | قام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ٨٠٠٠ جنيه الشريك ح من مواردهم الشخصية سداداً لحقوقه . | | |

ثانياً : فى حالة الرغبة فى عدم تكوين احتياطى .

دفتر اليوميـــة

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٦٠٠ | | من ح / التوزيع | | |
| | ١٦٠٠ | إلى ح / رأس مال الشريك ح | | |
| | | نصيب الشريك ح من الأرباح | | |

دفتر اليوميـــة ( تابع )

| منـه | لـه | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠ | | من حـ / شخصي الشريك حـ | | |
| | ٤٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشريك حـ | | |
| | | (ترحيل الحساب الشخصي للشريك حـ إلى حساب رأس المـــال ) | | |
| ١٠٠٠٠ | | من حـ / رأس مال إلى مذكورين | | |
| | ٥٠٠٠ | حـ / رأس مال ا | | |
| | ٥٠٠٠ | حـ / رأس مال ب | | |
| | | إنتقال حقوق الشريك حـ للشركاء ا ، ب | | |
| | | مذكرة | | |
| | | قام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ٨٠٠٠ج للشريك حـ سداداً حقوق وإعتبار الفرق تعويضاً لهم . | | |

## السداد من موارد الشركة

قد يتفق الشركاء على سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة. وهذه الطريقة تؤدى إلى تخفيض موارد الشركة بمقدار هذه الحقوق . فعند السداد يجعل حساب الشريك المنفصل — سواء حساب رأس ماله أو حسابه الشخصي أو الحساب الجديد حسب ما اتبع فى تجميع حقوقه — مديناً مع جعل حساب للبنك أو النقدية بالخزينة دائناً .

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن السداد من موارد الشركة تتوقف على طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل . ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولا : السداد من موارد الشركة فى حالة التقدير الفعلى .

ثانياً : السداد من موارد الشركة فى حالة التقدير الجزافى .

**السداد من موارد الشركة فى حالة التقدير الفعلى**

إذا اتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس التقدير الفعلى ، فمن الطبيعى أن يتعادل المبلغ المدفوع للشريك المنفصل مع مجموع لا أكثر أو أقل .

وفى هذه الحالة يجعل حساب الشريك المنفصل ( رأس ماله أو بحسابه الشخصى ) مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة ما دفع فعلا .

**مثال**

ا ، ب . حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى . وقد اتفق الشركاء على انفصال الشريك حـ . وقد كان مركزهم المـالى فى تاريخ الانفصال كالآتى :

| جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٢٠٠٠ | | أصول ثابتة | | | رأس المـال |
| | | أصول متداولة | | ٥٠٠٠ | ا |
| | ٤٠٠٠ | بضاعة | | ٥٠٠٠ | ب |
| | ١٥٠٠ | مدينـون | | ٥٠٠٠ | حـ |
| | ٢٥٠٠ | بنك | ١٥٠٠٠ | | |
| ٨٠٠٠ | | | | | |
| | | | | | حسابات شخصية |
| | | | | ٥٠٠ | ا |
| | | | | ٤٠٠ | ب |
| | | | | ١٦٠٠ | حـ |
| | | | ٢٥٠٠ | | |
| | | | ٢٥٠٠ | | دائنـون |
| ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | | |

وقد اتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة وانتهى الآتى :

أولا : قدرت شهرة محل الشركة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه .

ثانياً : قدرت الأصول الثابتة بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، والبضاعة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه .

فاذا علمت أن حقوق الشريك المنفصل دفعت بشيك على بنك الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم .

الحـــــل

تمهيـــد :

أرباح إعادة التقدير = ١٥٠٠ قيمة شهرة المحل .

خسائر إعادة التقدير = ٢٥٠٠ ( أصول ثابتة ) + ٨٠٠ ( بضاعة ) = ٣٣٠٠ جنيه

رصيد إعادة التقدير ( خسائر ) = ٣٣٠٠ – ١٥٠٠ = ١٨٠٠ جنيه .

نصيب الشريك المنفصل من خسائر إعادة التقدير = ١٨٠٠ / ٣ = ٦٠٠ جنيه .

حقوق الشريك المنفصل = ٥٠٠٠ رأس مال + ١٦٠٠ رصيد حساب شخصى – ٦٠٠ خسائر إعادة التقدير = ٦٠٠٠ جنيه

دفتر اليومية

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ١٥٠٠ | | من حـ/ شهرة المحل |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ/ إعادة التقدير |
| | | ( أرباح إعادة التقدير ) |
| ٣٣٠٠ | | من حـ/ إعادة التقدير إلى مذكورين |
| | ٢٥٠٠ | حـ/ أصول ثابتة |
| | ٨٠٠ | حـ/ بضاعة |
| | | ( خسائر إعادة التقدير ) |
| | | عن مذكورين |
| ٦٠٠ | | حـ/ رأس المال ا |
| ٦٠٠ | | حـ/ رأس المال ب |
| ٦٠٠ | | حـ/ رأس المال حـ |
| | ١٨٠٠ | إلى حـ/ إعادة التقدير |
| | | ( ترحيل خسائر إعادة التقدير ) |
| ١٦٠٠ | | من حـ/ شخصى حـ |
| | ١٦٠٠ | إلى حـ/ رأس مال حـ |
| | | ( ترحيل الحساب الشخصى إلى حـ/ رأس المال ) |
| ٦٠٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ |
| | ٦٠٠٠ | إلى حـ/ البنك |
| | | ( سداد المستحق الشريك حـ من موارد للشركة ) |

[illegible]

[illegible] ما يدفع من موارد الشركة [illegible] الفرق بين
[illegible] ثلاث :

أولاً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يعادل تماماً حقوق الشريك المنفصل . والمشكلة في هذه الحالة لا تخرج عن إثبات سداد حقوق الشريك المنفصل بجعل حساب رأس ماله ( أو حسابه الشخصي ) مديناً وحساب البنك دائناً .

ثانياً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يزيد عن حقوق الشريك المنفصل وتعتبر الزيادة مدفوعة مقابل نصيب الشريك المنفصل من شهرة المحل . وكما سبق الإشارة إليه فقد يتفق الشركاء على إظهار الشهرة بالكامل وزيادة رؤوس أموال الشركاء جميعاً بما فيهم الشريك المنفصل بنصيب كل من الشهرة أو قد يتفقوا على إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل فقط وزيادة رأس مال الشريك المنفصل بهذا النصيب . وأخيراً قد يرغب الشركاء في عدم إظهار الشهرة إطلاقاً تمشياً مع مبدأ الحيطة . وفي هذه الحالة الأخيرة لا بد أن يعوض الشركاء الباقين الشريك المنفصل عن نصيبه في الشهرة . وعلى ذلك تعتبر الزيادة المدفوعة مقابل التعويض ويخفض بها رؤوس أموال الشركاء الباقين .

وبعد الإتفاق على معالجة الشهرة يسدد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة فيجعل حساب الشريك المنفصل مديناً وحساب البنك دائناً .

ثالثاً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يقل عن حقوق الشريك المنفصل . وهذا الفرق يدل على وجود تضخم في قيم الأصول لابد أن يتحمل الشريك المنفصل نصيبه منه . وكما سبق أن ذكرنا فالقيود المحاسبية تتوقف على طريقة معالجة هذا التضخم .

فقد يتفق الشركاء على تكوين احتياطى رأسمالى بنصيبهم من رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل ، وقد يرغب الشركاء الباقون فى عدم تكوين احتياطى رأسمالى . وفى هذه الحالة لابد أن يقبل الشريك المنفصل مبلغاً أقل من حقوقه ويعتبر الفرق تعويضاً للشركاء الباقين يزاد به رؤوس أموالهم نظير تحملهم مستقبلا كل الخسائر الناتجة عن التضخم فى قيم الأصول .

## حالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) :

دفع مبلغاً من موارد الشركة أكبر من حقوق الشريك المنفصل :

ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وكانت رؤوس أموالهم فى تاريخ انفصال الشريك حـ ٣٠٠٠ جنيه للاول ، ٣٠٠٠ جنيه للثانى ، ٣٥٠٠ جنيه للثالث .

وكانت أرصدة حساباتهم الشخصية ( بما فيها الأرباح حتى تاريخ الانفصال ) ٢٠٠ ج ( رصيد دائن ) ، ٣٠٠ ج ( رصيد دائن ) ، ٥٠٠ ج ( رصيد مدين ) على التوالى :

فاذا علمت أن الشركاء اتفقوا على أن يدفع للشريك حـ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه من موارد الشركة سداداً لحقوقه .

فالمطلوب : قيود اليومية لإثبات ما تقدم فى الحالات الآتية :

أولا الاتفاق على إظهار الشهرة بالكامل .

ثانياً : الاتفاق على إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل .

ثالثاً : الاتفاق على عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

## الحـــــل

تمهيد الحل :

حقوق الشريك المنفصل = ٣٥٠٠ — ٥٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه .

الزيادة المدفوعـــة = ٣٥٠٠ — ٣٠٠٠ = ٥٠٠ جنيه .

شهرة المحـــل = ٥٠٠ × ٣ = ١٥٠٠ جنيه .

أولا : إظهار الشهرة بالكامل .

### دفتر اليوميـــة

| منـه | لـه | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال الشريك حـ | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ شخصى الشريك حـ | | |
| | | ترحل رصيد الحساب الشخصى إلى حساب رأس المـال. | | |
| ١٥٠٠ | | من حـ/ شهرة المحل إلى مذكورين | | |
| | ٥٠٠ | حـ/ رأس مال ا | | |
| | ٥٠٠ | حـ/ رأس مال ب | | |
| | ٥٠٠ | حـ/ رأس مال حـ | | |
| | | ( إثبات الشهرة بالكامل ) . | | |
| ٣٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٣٥٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | سداد حقوق الشريك حـ من موارد الشركة | | |

ثانياً : إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل :

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال الشريك حـ | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ شخصى الشريك حـ | | |
| | | ترحيل رصيد الحساب الشخصى إلى حساب رأس المال | | |
| ٥٠٠ | | من حـ/ شهرة المحل | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ رأس مال حـ | | |
| | | إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل | | |
| ٣٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٣٥٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | سداد حقوق الشريك حـ من موارد الشركة | | |

ثالثاً : عدم إظهار الشهرة إطلاقاً :

دفتر اليوميـــة

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ شخصى حـ | | |
| | | ترحيل رصيد الحساب الشخصى إلى رأس المال | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٢٥٠ | | حـ/ رأس مال ا | | |
| ٢٥٠ | | حـ/ رأس مال ب | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ رأس مال حـ | | |
| | | تعويض الشريك حـ عن نصيبه فى الشهرة | | |
| ٣٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٣٥٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | سداد حقوق الشريك حـ من موارد الشركة | | |

مثال (٢) : دفع مبلغاً من موارد الشركة أقل من حقوق الشريك المنفصل .

إذا فرضنا فى المثال السابق أن الشركاء اتفقوا على انفصال الشريك حـ على أن يدفع له مبلغاً قدره ٢٧٠٠ جنيه من موارد الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم فى حالتين :

أولا : حالة تكوين احتياطى رأسمالى .

ثانياً : حالة عدم تكوين احتياطى رأسمالى .

الحـــــل

تمهيد الحل :

حقوق حـ الشريك المنفصل = ٣٥٠٠ — ٥٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه

الفرق بين مادفع وحقوق الشريك المنفصل = ٣٠٠٠ — ٢٧٠٠ = ٣٠٠ جنيه

∴ قيمة التضخم فى الأصول = ٣٠٠ × ٣ = ٩٠٠ جنيه

أولا : حالة الرغبة فى تكوين إحتياطى رأسمالى :

دفتر اليوميـــــة

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ شخصى حـ | | |
| | | ترحيل الحساب الشخصى إلى حساب رأس المـال | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٣٠٠ | | حـ/ رأس مال ا | | |
| ٣٠٠ | | حـ/ رأس مال ب | | |
| ٣٠٠ | | حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٩٠٠ | إلى حـ/ ا . تضخم الأصول | | |
| | | تكوين إحتياطى رأسمالى خصم من رؤوس الأموال | | |

دفتر اليومية ( تابع )

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٢٧٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٢٧٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | ( سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة ) | | |

ثانية : حالة عدم تكوين احتياطى واعتبار الفرق تعويضاً للشركاء الباقين .

دفتر اليوميـــة

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ شخصى حـ | | |
| | | ترحيل الحساب الشخصى إلى حساب رأس مال | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/ رأس مال حـ | | |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ١٥٠ | حـ/ رأس مال ا | | |
| | ١٥٠ | حـ/ رأس مال ب | | |
| | | تعويض الشركاء ا ، ب نظير تحملهم الخسائر الرأسمالية | | |
| ٢٧٠٠ | | من حـ رأس مال حـ | | |
| | ٢٧٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | سداد حقوق الشريك المنفصل من الموارد الشخصية | | |

مثال عام رقم (٢) : حالة التقدير الفعلى :

عصام وعماد وعهدى شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وقد اتفقوا فى أول يناير ١٩٥٦ على انسحاب عصام من الشركة على أن تستمر الشركة فى أعمالها .

وفيما يلى قائمة المركز المالى قبل توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٥٥ .

## قائمة المركز المالى فى ٣١ / ١٢ / ١٩٥٥

| أصول | جنيه | جنيه | رأس المال والخصوم | جنيه | جنيه |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | رأس مال الشركة | | |
| عقارات | | ٢٠٠٠ | | | |
| بضاعة | | ٢٠٠٠ | عصام | ١٥٠٠ | |
| مدينون | ١٠٠٠ | | عماد | ٢٥٠٠ | |
| م . د . م | ٢٠٠ | | عهدى | ٢٠٠٠ | |
| | | ٨٠٠ | | | ٦٠٠٠ |
| أوراق قبض | | ٨٠٠ | احتياطى عام | | ١٥٠٠ |
| بنك | | ٣٦٧٥ | | | |
| ح / الأرباح والخسائر | | ٢٢٥ | الحسابات الشخصية | | |
| | | | شخصى عصام | ٢٧٥ | |
| | | | شخصى عماد | ٣٠٠ | |
| | | | شخصى عهدى | ٢٥٠ | |
| | | | | | ٨٢٥ |
| | | | دائنون | | ١١٧٥ |
| | | ٩٥٠٠ | | | ٩٥٠٠ |

وقد اتفق الشركاء على ما يأتى :

١ – إعادة تقدير الأصول كالآتى : يقدر العقار بزيادة ٥٠٠ جنيه أما البضاعة فتقدر بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه . وقد اتضح أن هناك ديوناً مشكوكاً فى تحصيلها قيمتها ٤٠٠ جنيه – وقد قدر مخصص خصم أوراق القبض بمبلغ ١٠ جنيه .

٢ – أن تدفع حقوق الشريك عصام بشيك على بنك الشركة .

والمطلوب :

أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذا الاتفاق .

ثانياً : تصوير حساب إعادة التقدير والحساب الشخصى للشريك عصام الذى يجمع كل حقوقه .

ثالثاً : تصوير قائمة المركز المالى فى أول يناير ١٩٥٦ ( بعد الانفصال مباشرة ) .

الحل

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين | | |
| | ٢٠٠ | حـ / م . د . مشكوك فيها | | |
| | ١٠٠ | حـ / م . خصم أوراق قبض | | |
| | | خسائر إعادة تقدير الأصول | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٥٠٠ | | حـ / عقار | | |
| ٤٠٠ | | حـ / بضاعة | | |
| | ٩٠٠ | إلى حـ / إعادة تقدير | | |
| | | أرباح إعادة تقدير الأصول | | |

(تابع) دفتر اليومية

| منه | له | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٦٠٠ | | من حـ / إعادة التقدير إلى مذكورين | | |
| | ٢٠٠ | حـ / شخصي عصام | | |
| | ٢٠٠ | حـ / شخصي عماد | | |
| | ٢٠٠ | حـ / شخصي عهدي | | |
| | | ترحيل رصيد حـ / إعادة التقدير إلى الحسابات الشخصية | | |
| ١٥٠٠ | | من حـ / الاحتياطي العام إلى مذكورين | | |
| | ٥٠٠ | حـ / شخصي عصام | | |
| | ٥٠٠ | حـ / شخصي عماد | | |
| | ٥٠٠ | حـ / شخصي عهدي | | |
| | | ترحيل رصيد الاحتياطي العام إلى الحسابات الشخصية | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٧٥ | | حـ / شخصي عصام | | |
| ٧٥ | | حـ / شخصي عماد | | |
| ٧٥ | | حـ / شخصي عهدي | | |
| | ٢٢٥ | إلى حـ / توزيع الأرباح | | |
| | | ترحيل خسائر العام السابق إلى الحسابات الشخصية | | |
| ١٥٠٠ | | من حـ / رأس مال عصام | | |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / شخصي عصام | | |
| | | ترحيل حسابه رأس مال عصام إلى حسابه الشخصي | | |
| ٢٤٠٠ | | من حـ / شخصي عصام | | |
| | | إلى حـ / البنك | | |
| | | سداد نصيب الشريك عصام | | |

ملاحظات :

١ — يلاحظ أن ما دفع للشريك عصام وقدره ٢٤٠٠ جنيه يعادل تماماً حقوقه المقدرة على أساس فعلى .

٢ — رحل رصيد حساب الاحتياطى العام وكذلك قيمة الخسائر الظاهرة بقائمة المركز المالى إلى الحسابات الشخصية للشركاء جميعاً وذلك رغبة فى تحديد حقوق الشريك المنفصل .

٣ — تم تجميع حقوق عصام بحسابه الشخصى .

## دفتر الأستاذ

### حـ / إعادة التقدير

| مبالغ | بيــان | تاريخ | مبالغ | بيــان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | جنيه | | |
| ٣٠٠ | إلى مذكورين | | ٩٠٠ | من مذكورين | |
| | ٢٠٠ مخصص د . م | | | ٥٠٠ عقار | |
| | ١٠٠ مخصص خصم | | | ٤٠٠ بضاعة | |
| ٦٠٠ | رصيد | | | | |
| ٩٠٠ | | | ٩٠٠ | | |
| ٢٠٠ | إلى حـ / شخصى عصام | | ٦٠٠ | رصيد | |
| ٢٠٠ | إلى حـ / « عماد | | | | |
| ٢٠٠ | إلى حـ / « عهدى | | | | |
| ٦٠٠ | | | ٦٠٠ | | |

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ٧٥ | إلى حـ / توزيع الأرباح | | ٢٧٥ | رصيد | |
| | | | ٢٠٠ | من حـ / إعادة التقدير | |
| | | | ٥٠٠ | من حـ / الاحتياطى العام | |
| ٢٤٠٠ | رصيد | | ١٥٠٠ | من حـ / رأس المال | |
| ٢٥٧٥ | | | ٢٤٧٥ | | |
| ٢٤٠٠ | إلى حـ / البنك | | ٢٤٠٠ | رصيد | |

## قائمة المركز المالى فى أول يناير ١٩٥٦

| أصول | | | | رأس المال والخصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | | جنيه | جنيه | |
| ٢٥٠٠ | | عقار | | | | رأس مال الشركة |
| ٢٤٠٠ | | بضاعة | | | ٢٥٠٠ | عماد |
| | ١٠٠٠ | مدينون | | | ٢٠٠٠ | عهدى |
| | ٤٠٠ | مخصص د . م | | ٤٥٠٠ | | |
| ٦٠٠ | | | | | | حسابات شخصية |
| | ٨٠٠ | أوراق قبض | | | | |
| | ١٠٠ | مخصص خصم | | | ٩٢٥ | عماد |
| ٧٠٠ | | | | | ٨٧٥ | عهدى |
| ١٢٧٥ | | بنك | | ١٨٠٠ | | |
| | | | | ١١٧٥ | | دائنون |
| ٧٤٧٥ | | | | ٧٤٧٥ | | |

مثال عام ( . ) : حالة التقدير الجزافي :

إذا فرض في المثال السابق أن عقد الشركة كان ينص على أن حقوق الشريك المنفصل تقدر كما يأتي :

١ ـ يستحق الشريك حصته في رأس المال حسب آخر قائمة للمركز المالي مضافاً إليها فائدة رأس المال بمعدل ٥٪ سنوياً .

٢ ـ تحدد نصيبه من الأرباح على أساس ٢٠٪ من حصته في رأس المال .

والمطلوب :

أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة لتحديد نصيب الشريك عصام وتصوير حساب رأس ماله الذي يجمع كل حقوقه .

ثانياً : إذا فرض أن الشركة دفعت للشريك المنفصل مبلغاً قدره ٣٠٧٥ جنيه بشيك فما هي احتمالات معالجة سداد نصيب الشريك المنفصل في الدفاتر .

الحل

أولا : قيود تحديد نصيب الشريك عصام .

دفتر اليومية

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ١٥٠٠ | | من حـ / الاحتياطي العام إلى مذكورين |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال عصام |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال عماد |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال عهدي |
| | | ( ترحيل حساب الاحتياطي العام إلى حساب رؤوس الأموال ) |

( تابع ) دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ٧٥ | | حـ / رأس مال عصام |
| ٧٥ | | حـ / رأس مال عماد |
| ٧٥ | | حـ / رأس مال عهدى |
| | ٢٢٥ | إلى حـ / التوزيع |
| | | ( ترحيل خسائر الأعوام السابقة إلى حسابات رؤوس الأموال ) |
| ٢٧٥ | | من حـ / شخصى عصام |
| | ٢٧٥ | إلى حـ / رأس مال عصام |
| | | ( ترحيل الحساب الشخصى إلى حساب رأس المال ) |
| ٧٥ | | من حـ / فائدة رأس المال |
| | ٧٥ | إلى حـ / رأس مال عصام |
| | | ( حساب فائدة على رأس المال ) |
| ٣٠٠ | | من حـ / التوزيع |
| | ٣٠٠ | إلى حـ / رأس مال عصام |
| | | نصيب الشريك المنفصل من الربح بواقع ٢٠٪ من رأس المال |

دفتر الأستاذ

حـ / رأس مال عصام

| مبالغ | بيـــان | تاريخ | مبالغ | بيـــان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ٧٥ | إلى حـ / التوزيع | | ١٥٠٠ | رصيد | |
| ٢٥٧٥ | رصيد | | ٢٧٥ | من حـ / شخصى عصام | |
| | | | ٥٠٠ | من حـ / الاحتياطى العام | |
| | | | ٧٥ | من حـ / فائدة رأس المال | |
| | | | ٣٠٠ | من حـ / أ . ح | |
| ٢٦٥٠ | | | ٢٦٥٠ | | |

ثانياً : احتمالات معالجة سداد حقوق الشريك المنفصل .

تمهيد للحل :

نصيب الشريك عصام ( المقدر على أساس جزافى ) = ٢٥٧٥ جنيه

ما دفع للشريك فعلا = ٣٠٧٥ جنيه

الزيادة المدفوعة للشريك = ٣٠٧٥-٢٥٧٥ = ٥٠٠ جنيه

وحيث أن نصيب الشريك عصام يعادل ثلث الأرباح .

هناك شهرة محل غير ظاهرة = ٥٠٠ × ٣ = ١٥٠٠ جنيه

الاحتمال الأول : حالة الرغبة فى إظهار شهرة المحل بالكامل .

دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| ١٥٠٠ | | من حـ / شهرة المحل إلى مذكورين |
| | ٥٠٠ | حـ / رأس مال عماد |
| | ٥٠٠ | حـ / رأس مال عهدى |
| | ٥٠٠ | حـ / رأس مال عصام |
| | | ( إظهار شهرة المحل بالكامل ) |
| ٣٠٧٥ | | من حـ / رأس مال عصام |
| | ٣٠٧٥ | إلى حـ / البنك |
| | | ( سداد نصيب الشريك عصام من موارد الشركة ) |

الاحتمال الثانى — حالة الرغبة فى إظهار الشهرة بقيمة نصيب الشريك عصام فقط .

دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ / شهرة المحل |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/ رأس مال عصام |
| | | ( إظهار قيمة الشهرة بنصيب الشريك عصام ) |
| ٣٠٧٥ | | حـ / رأس مال عصام |
| | ٣٠٧٥ | إلى حـ / البنك |
| | | ( سداد نصيب الشريك عصام ) |

الاحتمال الثالث : حالة الرغبة فى عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ٢٥٠ | | حـ / رأس مال عماد |
| ٢٥٠ | | حـ / رأس مال عهدى |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال عصام |
| | | ( تعويض الشريك عصام عن نصيبه فى الشهرة ) |
| ٣٠٧٥ | | من حـ / رأس مال عصام |
| | ٣٠٧٥ | إلى حـ / البنك |
| | | ( سداد نصيب الشريك عصام من موارد الشركة ) |

## التامين على حياة الشركاء

التأمين على حياة الشركاء من الموضوعات الوثيقة الصلة بانفصال الشريك، فوفاة أحد الشركاء قد يؤدى إلى تصفية الشركة أو قد يتفق الشركاء على الاستمرار فى أعمالها . وفى الحالة الأخيرة تواجه الشركة ضرورة تحديد حقوق الشريك المتوفى وسداد هذه الحقوق لورثته . وتواجهنا هنا نفس المشاكل التى سبق أن أشرنا إليها فى حالة انفصال شريك .

ولكن وفاة أحد الشركاء قد يحدث فى وقت قد لا يوجد فيه لدى الشركة أموال حاضرة كافية لمواجهة هذا الالتزام . وقد يكون الشركاء غير مستعدين لدفع حقوق الشريك المتوفى من مواردهم الشخصية . ولذلك جرت العادة على الاحتياط لهذه الظروف بالتأمين وهذا يساعد الشركة على مواجهة التزاماتها المالية .

وبوليصة التأمين على الحياة عبارة عن عقد بين شركة التأمين والمؤمن ( شركة التضامن فى هذه الحالة ) تلتزم شركة التأمين بمقتضاه أن تدفع مبلغ التأمين المتفق عليه نظير قيام المؤمن بدفع مبلغاً معيناً فى تواريخ معينة يسمى قسط بوليصة التأمين ، ويجوز للمؤمن أن يلغى بوليصة التامين نظير حصوله على قيمتها الحالية ، وتسمى هذه القيمة « قيمة التصفية Cash Surrender Value وعادة لا توجد للبوليصة قيمة حالية إلا بعد مرور ثلاث سنوات ودفع الأقساط فى خلال هذه المدة .

والمشكلة المحاسبية المتعلقة بالتأمين على حياة الشركاء تتعلق بطريقة معالجة أقساط بوليصة التأمين التى تدفعها شركة التضامن سنوياً . ويمكن التفرقة بين ثلاث طرق لمعالجة أقساط بوليصة التأمين :

أولا — حالة اعتبار الأقساط مصروفات إيرادية .

ثانياً — حالة اعتبار الأقساط مصروفات رأسمالية .

ثالثاً — حالة اعتبار الأقساط خليط من المصروفات الرأسمالية والإيرادية .

الطريقة الأولى — معالجة الأقساط كمصروفات إرادية .

يعتبر بعض المحاسبين الأقساط السنوية المدفوعة فى حجم المصروفات الإرادية . والمصروفات الإرادية هى المصروفات المتعلقة بتحديد الربح . ولذلك فاعتبار أقساط بوليصة التأمين مصروفاً إرادياً يتطلب بالتالى تحميلها لحساب الأرباح والخسائر فى نهاية العام . وتتلخص معالجة أقساط بوليصة التامين فى الآتى :

١ — عند دفع القسط يجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مديناً وحساب البنك أو النقدية بالخزينة دائناً بقيمة هذه الأقساط .

من حـ / أقساط بوليصة التأمين      إلى حـ / البنك

وهذا القيد يتكرر كل عام فى تاريخ دفع القسط .

٢ — عند عمل الأرباح والخسائر تحمل قيمة الأقساط المدفوعة إلى حساب الأرباح والخسائر بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب أقساط بوليصة التأمين دائناً :

من حـ / الأرباح والخسائر      إلى حـ / أقساط بوليصة التأمين

وبذلك يقفل حساب أقساط بوليصة التأمين ولا يظهر أى شئ فى قائمة المركز المالى متعلقاً ببوليصة التأمين ( إذا كان تاريخ سداد القسط متفقاً مع بدء السنة المالية للشركة ) .

وهذه الطريقة لا تتفق مع المبادىء العلمية لعلم المحاسبة ولا مع طبيعة بوليصة التأمين حيث أنها تؤدى إلى عدم ظهور قيمة بوليصة التامين فى قائمة المركز المالى فى حين أنه بعد مرور ثلاثة سنوات تتكون للبوليصة قيمة حالية وتستطيع شركة التضامن تصفية البوليصة والحصول على قيمتها الحالية . ولذلك فان اعتبار أقساط بوليصة التامين مصروفاً إرادياً يؤدى بالتالى إلى إخفاء أصل حقيقى من قائمة المركز المالى للشركة .

الطريقة الثانية : معالجة الأقساط كمصروفات رأسمالية :

يرى فريق آخر من المحاسبين أنه يجب اعتبار أقساط بوليصة التأمين

مصروفاً رأسمالياً فيفتح فى الدفاتر حساب لبوليصة التأمين يجعل مديناً كل عام بقيمة الأقساط المدفوعة مع جعل حساب البنك دائناً بنفس القيمة .

وهذه الطريقة تؤدى إلى ظهور بوليصة التامين ضمن الأصول بقائمة المركز المالى لشركة التضامن . وهذا الحساب يظهر مجموع أقساط بوليصة التامين المدفوعة حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالى . وفى نفس الوقت لا يتأثر حساب الأرباح والخسائر بأقساط بوليصة التأمين إطلاقاً .

وهذه الطريقة لا تتفق مع طبيعة بوليصة التأمين حيث أنها تؤدى إلى ظهور قيمة حالية لبوليصة التامين فى السنتين الأولى والثانية فى حين أن لا توجد عادة قيمة حالية للبوليصة فى هاتين السنتين . كما أن هذه الطريقة لا تتفق مع المبادئ العلمية لعلم المحاسبة حيث أنها تؤدى إلى ظهور أصل من الأصول ( بوليصة التأمين ) بقيمة أكبر من قيمتها الحقيقية لأنها تظهر قيمة البوليصة بما يعادل مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالى ؛ فى حين أن القيمة الحالية للبوليصة فى أى سنة من السنوات تقل كثيراً عن قيمة الأقساط المدفوعة .

الطريقة الثالثة : معالجة الأقساط كخليط من المصروفات الرأسمالية والإرادية :

هذه الطريقة تلاشى عيوب الطرق السابقة ، وتعتمد أساساً على اعتبار أقساط بوليصة التامين خليط من المصروفات الإرادية والرأسمالية ، وتهدف إلى إظهار بوليصة التامين فى قائمة المركز المالى بقيمتها الحالية فقط .

ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لأقساط بوليصة التامين فى الآتى :

أولا — فى العامين الأول والثانى :

لا توجد عادة قيمة لبوليصة التأمين فى العامين الأول والثانى ، ولذلك تعالج أقساط بوليصة التأمين كمصروفات إرادية ؛ فيجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة الأقساط التى دفعتها الشركة وفى نهاية العام يقفل حساب الأقساط مع حساب الأرباح أو الخسائر .

وبذلك لا تظهر فى قائمة المركز المالى للعامين الأول والثانى أية قيمة لبوليصة التامين . وهذا يتمشى مع طبيعة بوليصة التأمين .

ثانياً — فى العام الثالث :

فى هذا العام تتكون للبوليصة قيمة حالية بعد دفع القسط الثالث مباشرة ، لذلك يتبع الآتى :

١ — عند دفع القسط الثالث يجعل حساب أقساط بوليصة التامين مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة القسط المدفوع . فاذا فرضنا أن قيمة القسط السنوى ٢٠٠ جنيه فيكون القيد :

٢٠٠ ٢٠٠ من حـ / أقساط بوليصة التامين إلى حـ / البنك

٢ — بعد دفع القسط الثالث تصبح للبوليصة قيمة حالية . والقيمة الحالية هى فى الحقيقة مجموع المصروفات الرأسمالية التى تتضمنها الأقساط الثلاثة الأولى . وبذلك يمكن القول أن ⅔ القيمة الحالية تقريباً تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها القسطان الأول والثانى ، أما الثلث الآخر فهو قيمة المصروفات الرأسمالية الذى يتضمنه القسط الثالث .

وبما أننا اعتبرنا القسطين الأول والثانى مصروفاً إيرادياً حمل لحساب الأرباح والخسائر فإننا نكون قد أظهرنا أرباح الأعوام الماضية بأقل من حقيقتها نتيجة اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيرادية ، وعلى ذلك يجب تصحيح الخطأ فى العام الثالث وترحيل ⅔ القيمة الحالية للحسابات الشخصية لتصحيح أخطاء الأعوام السابقة . أما الثلث الثالث فيتخفض به القسط الثالث باعتباره يمثل المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها القسط الثالث . ولذلك يفتح حساب يسمى « حـ / بوليصة التأمين » يجعل مديناً بالقيمة الحالية للبوليصة مع جعل الحسابات الشخصية للشركاء دائناً بمقدار ⅔ القيمة الحالية لتصحيح أخطاء الأعوام السابقة ، وحساب أقساط بوليصة التأمين دائناً بمقدار ⅓ القيمة الحالية لتخفيض القسط الثالث بقيمة المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها القسط .

فاذا فرضنا مثلا أن القيمة الحالية لبوليصة التأمين فى العام الثالث قدرت بمبلغ ٣٩٠ جنيه ، فيكون القيد :

٣٩٠ من حـ / بوليصة التأمين — إلى مذكورين

٢٦٠ حـ / الحسابات الشخصية

( تعديل أرباح السنوات السابقة )

حـ / أقساط بوليصة التأمين

١٣٠ ( تخفيض قيمة القسط الثالث )

٣ — يلاحظ أن قيمة القسط الثالث البالغ قدره ٢٠٠ جنيه قد خفض بقيمة المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها هذا القسط وقدرها ١٣٠ جنيه ، وبذلك يبقى رصيد فى حساب القسط الثالث قدره ٧٠ جنيه يمثل قيمة المصروفات الإيرادية التى يشملها القسط . ولذلك يقفل حساب القسط بترحيله ... إلى حساب الأرباح والخسائر ويكون القيد :

٧٠ من حـ / الأرباح والخسائر

٧٠ إلى حـ / أقساط بوليصة التأمين

ثالثاً — فى العام الرابع :

فى هذا العام تقوم الشركة بدفع القسط الرابع . ونتيجة لذلك تزيد القيمة الحالية لبوليصة التأمين . والزيادة فى القيمة الحالية أى الفرق بين القيمة الحالية فى السنة الثالثة والرابعة تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها القسط الرابع . وقيود اليومية فى هذا العام تتعلق بالأمور الآتية :

١ — عند دفع القسط الرابع يجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مديناً وحساب البنك دائناً . فاذا فرضنا أن القسط ٢٠٠ جنيه يكون القيد :

٢٠٠ من حـ / أقساط بوليصة التامين

٢٠٠ إلى حـ / البنك

٢ - تحتسب الزيادة فى القيمة الحالية لبوليصة التأمين وهى الفرق بين القيمة الحالية فى السنة الثالثة والرابعة . وهذه الزيادة تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التى يتضمنها القسط الرابع : ويجعل حساب بوليصة التأمين مديناً بقيمة الزيادة مع جعل حساب أقساط بوليصة التأمين دائناً بنفس القيمة . فإذا فرضنا مثلا أن القيمة الحالية فى السنة الرابعة قدرت بمبلغ ٥٣٠ جنيه فتكون الزيادة فى القيمة الحالية ١٤٠ جنيه ( ٥٣٠ جنيه - ٣٩٠ جنيه ) ويكون القيد :

| | |
|---|---|
| ١٤٠ | من حـ / بوليصة التأمين |
| ١٤٠ | إلى حـ / أقساط بوليصة التأمين |

٣ - الفرق بين الزيادة فى القيمة الحالية ( المصروفات الرأسمالية ) وبين القسط المدفوع فى السنة الرابعة يمثل قيمة المصروفات الإيرادية التى يتضمنها القسط الرابع فترحل إلى حساب الأرباح والخسائر ويكون القيد :

| | |
|---|---|
| ٦٠ | من حـ / الأرباح والخسائر |
| ٦٠ | إلى حـ / أقساط بوليصة التأمين |

وهكذا تجرى القيود فى الأعوام التالية . وينتج عن هذه المعالجة أن تظهر بوليصة التأمين بقيمتها الحالية فى قائمة المركز المالى ويتحمل حساب الأرباح الخسائر بقيمة المصروفات الإيرادية التى يتضمنها الأقساط وهى الفرق بين الزيادة فى القيمة الحالية للبوليصة والقسط المدفوع :

رابعاً - عند وفاة أحد الشركاء :

وعند وفاة أحد الشركاء يستحق مبلغ التأمين . وعندما تقوم شركة التأمين بدفعه يجعل حساب البنك مديناً وحساب بوليصة التأمين دائناً . ورصيد حساب بوليصة التأمين يمثل الربح الناتج عن عملية التأمين ويقسم على الشركاء جميعاً بما فيهم ورثة الشريك المتوفى إذا كان عقد البوليصة ينص على أن شركة التضامن هى المستفيدة أو على الشركاء الأحياء فقط إذا نص العقد على ذلك .

مثال :

محمد وعلى شركاء فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقد أمنا على حياتهما ببوليصة تامين فى ٣١ ديسمبر ١٩٥١ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ولمدة ١٠ سنوات نظير قسط سنوى قدره ٣٠٠ جنيه .

ما هى قيود اليومية فى الأربع سنوات الأولى كما تظهر فى الدفاتر ؟ وماهى الحسابات الواجب فتحها ؟ إذا فرض أن القيمة الحالية لبوليصة التامين فى السنوات الأربع كانت :

| | القيمة الحالية للبوليصة |
|---|---|
| السنة الأولى | — |
| السنة الثانية | — |
| السنة الثالثة | ٣٦٠ |
| السنة الرابعة | ٥٥٠ |

## الحـــــل

### دفتر اليـــــومية

| منـــه | لـــه | البيان | | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| | | السنة الأولى : | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/أقساط بوليصة التأمين | | ٥٢/١/١ |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | | |
| | | دفع القسط | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/الأرباح والخسائر | | ٥٢/١٢/٣١ |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/ أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تحصيل حساب الأرباح والخسائر | | |
| | | بقيمة قسط التأمين | | |
| | | السنة الثانية : | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/أقساط بوليصة التأمين | | ٥٣/١/١ |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | | |
| | | دفع القسط | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/الأرباح والخسائر | | ٥٣/١٢/٣١ |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة | | |
| | | قسط التأمين | | |
| | | السنة الثالثة : - | | |
| ٣٠٠ | | من حـ/أقساط بوليصة التأمين | | ٥٤/١/١ |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | | |
| | | دفع القسط | | |
| | | من حـ/بوليصة التأمين | | ٥٤/١/١ |
| ٣٦٠ | | إلى مذكورين | | |
| | ٢٤٠ | الحسابات الشخصية | | |
| | ١٢٠ | حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تعديل أرباح السنوات السابقة وتخفيض | | |
| | | قيمة القسط الثالث بقيمة المصروفات الرأسمالية | | |

(تابع) دفتر اليومية

| منه | له | | | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| جنيه | جنيه | | | |
| ١٨٠ | | من حـ/الأرباح والخسائر | | ٥٤/١٢/٣١ |
| | ١٨٠ | إلى حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تحميل حـ/الأرباح والخسائر بالفرق بين قيمة الأقساط والزيادة فى القيمة الحالية للبوليصة | | |
| | | السنة الرابعة : | | ٥٥/ ١/ ١ |
| ٣٠٠ | | من حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | | |
| | | دفع القسط | | |
| ١٩٠ | | من حـ/بوليصة التأمين | | ٥٥/١/٢٢ |
| | ١٩٠ | إلى حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تخفيض الأقساط بالزيادة فى القيمة الحالية للبوليصة | | |
| ١١٠ | | من حـ/الأرباح والخسائر | | ٥٥/١٢/٣١ |
| | ١١٠ | إلى حـ/أقساط بوليصة التأمين | | |
| | | تحميل حـ/الأرباح والخسائر بالفرق بين قيمة الأقساط والزيادة فى القيمة الحالية للبوليصة | | |

## دفتر الأستاذ

### ح/أقساط بوليصة التأمين

| جنيه | البيان | التاريخ | جنيه | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | إلى ح/البنك | ٥٢/١/١ | ٣٠٠ | من ح/ا.خ | ٥٢/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | | | ٣٠٠ | | |
| ٣٠٠ | إلى ح/البنك | ٥٣/١/١ | ٣٠٠ | من ح/ا.خ | ٥٣/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | | | ٣٠٠ | | |
| ٣٠٠ | إلى ح/البنك | ٥٤/١/١ | ١٢٠ | من ح/بوليصة التأمين | ٥٤/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | | | ١٨٠ | من ح/ا.خ | ٥٤/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | إلى ح/البنك | ٥٥/١/١ | ١٩٠ | من ح/بوليصة التأمين | ٥٥/١٢/٣١ |
| | | | ١١٠ | من ح/ا.خ | ٥٥/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | | | ٣٠٠ | | |

### ح/بوليصة التأمين

| جنيه | البيان | التاريخ | جنيه | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٦٠ | إلى مذكورين | ٥٤/١٢/٣١ | ٣٦٠ | رصيد | ٥٤/١٢/٣١ |
| ٣٦٠ | | | ٣٦٠ | | |
| ٣٦٠ | رصيد | ٥٥/١/١ | ٥٥٠ | رصيد | ٥٥/١٢/٣١ |
| ١٩٠ | إلى ح/أقساط بوليصة التأمين | | | | |
| ٥٥٠ | | | ٥٥٠ | | |
| ٥٥٠ | رصيد | ٥٦/١/١ | | | |

# الفصل الرابع

## طبيعة شهرة المحل

## NATURE OF GOODWILL

يثار عادة بمناسبة إنضمام أو انفصال شريك موضوع شهرة المحل .
وفى هذا الفصل سوف نتناول بالدراسة طبيعة شهرة المحل من حيث ماهيتها ،
أسس وطرق تقديرها ، إستهلاكها ، وأخيراً معالجة الشهرة عند تغيير
نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

### تعريف شهرة المحل : Definition of Goodwill

من وجهة نظر المحاسبين يمكن تعريف شهرة المحل على أنها أصل ثابت
غير ملموس يؤدى إلى تحقيق « أرباح غير عادية » . ونقصد بالأرباح غير
العادية العائد على الأموال المستثمرة فى المشروع الذى يزيد عن العائد العادى
الضرورى لجذب مشروعات جديدة لهذا النوع من التجارة .

وهناك عوامل عديدة تؤدى إلى خلق هذه أرباح غير العادية وبالتالى
إلى تكوين شهرة المحل . ومن بينها : السمعة الطيبة التى تنشأ عن العلاقات
الطيبة التى تربط المشروع بالمتصلين به ، المهارة والكفاية والقدرة الفنية التى
تمتاز بها أصحاب المشروع أو القائمين على إدارته ، التسهيلات المالية التى
يتمتع بها عند حصوله على الأموال اللازمة له ، الروابط القوية التى تجمع
بين المشروع وعملائه والتى تنتج عن جودة منتجات المشروع والموقع
المناسب ، والإمتيازات الإحتكارية التى يتمتع بها المشروع .

### أسس تقدير شهرة المحل : Basis of Calculation

مما لاشك فيه أن تقدير قيمة الشهرة التى تؤدى إلى خلق مقدرة كسبية

ممتازة للمشروع التجارى ليست من الأمور السهلة أو التى تبنى على أساس علمى دقيق وذلك لأنه من الصعب تعقب العوامل المختلفة التى تؤدى إلى ظهورها .

وتمشياً مع سياسة الحيطة فى المحاسبة Doctrine of Conservatism ومنعا لأى تلاعب فى أصول المنشأة يحسن عدم تقدير وإثبات شهرة المحل فى الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل مادى ملموس على وجودها. وهذا الدليل الملموس ينشأ عادة فى عدة حالات مثل حالة شراء منشأة لأخرى أو حالة تغيير الملكية فى الشركة نتيجة إنفصال أو إنضمام شريك أو حالة إندماج شركتين أو أكثر .

وعند تقدير شهرة للمحل لابد من مراعاة الأسس الآتية :

أولا — الأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلا :

عند محاولة تقدير قيمة شهرة المحل يجب أن تقدر على أساس الأرباح المنتظر تحقيقها فى المستقبلة . وعادة تؤخذ أرباح الأعوام السابقة كدليل على إتجاه الأرباح المستقبلة . ويجب أن تراعى العوامل الآتية عند فحص وتحليل أرباح الأعوام السابقة :

١ — لا يجوز الاعتماد على تحليل أرباح عام واحد بل يجب أن نختار عدداً مناسباً من أرباح عدة سنوات لتعطينا فكرة دقيقة عن متوسط الأرباح .

٢ — يجب أن نهتم بالأرباح العادية المتكررة التى تنشأ عن مزاولة المنشاة لأعمالها العادية . أما الأرباح الطارئة التى تنشأ عن ظروف استثنائية فلا يجوز أخذها فى الحسبان لأنها لا يمكن أن تدل على اتجاه الأرباح فى المستقبل .

٣ — يجب ألا نهتم فقط بمتوسط أرباح الأعوام السابقة بل يجب أن نعرف الاتجاه العام للأرباح ومدى تقلباته من عام إلى آخر . فان ذلك يعطينا فكرة صحيحة عن الاتجاه العام للأرباح المنتظر تحقيقها فى المستقبل .

٤ — عند تقديرنا لأرباح الأعوام المستقبلة على أساس الأرباح المحققة في الماضى يجب أن نراعى كل العوامل التى تؤثر على اتجاه الربح فى المستقبل مثل نوع المنافسة المنتظر أن يواجهها المشروع ، إتجاه الطلب والعرض على السلع والخدمات التى تؤديها المنشأة ومدى مرونتها ، الاتجاه العام للأسعار ، والأحوال الاقتصادية بصفة عامة .

ثانياً — تقدير الأرباح العادية وغير العادية :

بعد تقدير الأرباح المنتظر تحقيقها فى المستقبل يجب أن تقدر الأرباح العادية التى يجب أن تحققها المنشأة وذلك بقصد مقارنتها بالأرباح المنتظر تحقيقها وبالتالى إستنتاج قيمة الأرباح الزائدة أو غير العادية التى على أساسها ستقدر قيمة شهرة المحل . ومن أجل تقدير الأرباح العادية لا بد من تقدير معدل الإستثمار العادى وقيمة صافى الأصول .

١ — تقدير معدل الإستثمار العادى :

العائد العادى على الأموال المستثمرة فى أموال المشروع هو العائد الضرورى لجذب مشروعات جديدة لنفس النوع من التجارة . ولا شك أن معدل الإستثمار يتأثر بنوع الصناعة أو التجارة التى تقوم بها المنشأة ومدى إحتمال تغير الظروف الإقتصادية فى المستقبل ، وكذلك يتأثر معدل الإستثمار بعنصر المخاطرة التى تتعرض لهـا المنشأة . فكلما زاد عنصر المخاطرة كلما زاد معدل الإستثمار . والمخاطرة تتأثر عادة بنوع وشدة المنافسة ، ومدى المغامرة فى نشاط المنشأة ومدى الطلب عليها ودرجة مرونته .

ولتحديد معدل الإستثمار يؤخذ عادة معدل الفائدة المضمون من إستثمار أوراق مالية من الدرجة الأولى ( سندات حكومية مثلا ) كأساس ثم يضاف على هذا المعدل نسبة مئوية تعادل مدى المخاطرة التى تنتج عن إستثمار الأموال فى المنشأة التجارية المطلوب تحديد عائدها العادى .

٢ — تقدير قيمة صافى الأصول :

ولتحديد الأرباح العادية لا بد من تقدير القيمة الحقيقية لصافى أصول

المنشأة ، ويجب أن نفترض عند تقييم الأصول بمناسبة تحديد قيمة شهرة المحل استمرار المنشأة فى العمل بنفس أصولها وبحالتها الراهنة ، ولذا فأنسب طريقة لتقييم الأصول الثابتة هو تقييمها على أساس مقدرتها الإنتاجية أى مقدرتها على تحقيق أرباح . وبذلك نستبعد منها الأصول التى لن تعطينا خدمات مستقبلة . أما الأصول المتداولة فقد تتخذ قيمتها الدفترية كأساس مع إجراء التعديلات اللازمة فى المخصصات المختلفة التى تستدعيها ظروف المنشأة .

وبعد تقدير معدل الإستثمار العـادى وقيمة صافى الأصول يمكننا إستنتاج قيمة الأرباح العادية بضرب المعدل فى قيمة صافى الأصول . وبمقارنة هذه الأرباح بالأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلا يمكن إستنتاج الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلا .

مما سبق يتضح أن تقدير شهرة المحل تتوقف على ثلاثة عوامل رئيسية :

(ا) الأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلا .

(ب) العائد العادى على الأموال المستثمرة .

(ح) القيمة الحقيقية لصافى الأصول .

طرق تقدير شهرة المحل Computation Methods . .

إن تقدير شهرة المحل يتوقف — قبل كل شىء — على مدى المفاوضة والمساومة بين البائع والمشترى أو من يعنيهم الأمر . ولكن هذه المساومة تتطلب أساساً تقوم عليه . وهناك عدة طرق لحساب أو لتقدير قيمة للشهرة تصلح لأن تكون أساساً لهذه المفاوضة .

ولإيضاح شرح هذه الطرق سوف نفترض أن قيمة صافى الأصول لإحدى المنشآت ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه وأن الأرباح فى الخمس سنوات السابقة كانت كالآتى :

| | |
|---|---|
| ١٩٥٣ | ١٣٠,٠٠٠ |
| ١٩٥٤ | ٨٠,٠٠٠ |
| ١٩٥٥ | ١٠٠,٠٠٠ |
| ١٩٥٦ | ٩٠,٠٠٠ |
| ١٩٥٧ | ١٠٠,٠٠٠ |
| | ٥٠٠,٠٠٠ |

∴ متوسط الأرباح = $\frac{٥٠٠,٠٠٠}{٥}$ = ١٠٠,٠٠٠ جنيه .

وقد قدرت الأرباح المحتمل تحقيقها مستقبلا بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ جنيه

وكان معدل الربح العادى فى هذا النوع من المشروعات ٨٪ ومعدل الربح غير العادى ١٠٪ .

وعلى أساس المعلومات السابقة يمكن تقدير شهرة المحل باحدى الطرق الآتية :

أولا — طريقة شراء أرباح الأعوام السابقة :

قد يتفق الشركاء على تقدير قيمة الشهرة على أساس شراء عدد معين من أرباح السنوات السابقة . وهذه الطريقة لها صور مختلفة .

١ — شراء مجموع صافى أرباح عدد معين من السنوات السابقة :

وتقدر الشهرة فى هذه الحالة على أساس حاصل جمع أرباح سنوات معينة فاذا ذكر مثلا أن قيمة الشهرة تقدر على أساس مجموع أرباح السنتين الأخيرتين فتكون قيمة الشهرة كالآتى :

| | |
|---|---|
| ١٩٥٦ | ٩٠,٠٠٠ |
| ١٩٥٧ | ١٠٠,٠٠٠ |

مجموع أرباح السنتين الأخيرتين ١٩٠,٠٠٠ وهى تعادل قيمة الشهرة .

٢ — شراء عدد معين من متوسط صافى أرباح السنوات السابقة :

تقدر الشهرة فى هذه الحالة باستنتاج متوسط أرباح السنوات السابقة وذلك بقسمة مجموع أرباح السنوات السابقة على عدد السنين المحددة . ثم تقدر الشهرة بضرب متوسط الأرباح فى عدد معين يتفق عليه .

فاذا فرض أنه اتفق على تقدير الشهرة على أساس شراء ضعف متوسط أرباح الخمس سنوات السابقة ، فان قيمة شهرة المحل تعادل :

متوسط أرباح السنوات الخمس السابقة = $\frac{٥٠٠,٠٠٠}{٥}$ = ١٠٠,٠٠٠ جنيه

قيمة الشهرة = ١٠٠,٠٠٠ × ٢ = ٢٠٠,٠٠٠ جنيه

٣ — شراء مجموع الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة :

لتحديد قيمة الشهرة فى هذه الحالة نستخرج قيمة الأرباح غير العادية فى السنوات الماضية وذلك أولا : بتحديد الأرباح العادية بضرب صافى الأصول فى معدل الاستثمار العادى . ثم ثانياً : تطرح الأرباح العادية من الأرباح المحققة فعلا فينتج قيمة الربح غير العادى .

ومجموع الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات الماضية يدل على قيمة شهرة المحل .

فاذا فرضنا مثلا أنه قد تم الاتفاق على تقدير شهرة المحل على أساس مجموع الأرباح غير العادية للسنتين الأخيرتين فان شهرة المحل تقدر كالآتى :

| السنة | الأرباح المحققة | الربح العادى ٨٪ | الربح غير العادى |
|---|---|---|---|
| ١٩٥٧ | ١٠٠,٠٠٠ | ١,٠٠٠,٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ٨٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| ١٩٥٦ | ٩٠,٠٠٠ | ١,٠٠٠,٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| مجموع الأرباح غير العادية | | | ٣٠٠٠٠ |

قيمة شهرة المحل = ٣٠٠٠٠ جنيه

٤ — شراء عدد معين من متوسط الأرباح غير العادية فى السنوات السابقة :

لتقدير الشهرة فى هذه الحالة تستخرج أولا : متوسط الأرباح المحققة فعلا فى عدد معين من السنوات الماضية وذلك بقسمة مجموع الأرباح المحققة على عدد السنوات . ثانياً : تستخرج قيمة الأرباح العادية وذلك بضرب معدل الاستثمار العادى × صافى الأصول ، وبطرح قيمة الأرباح العادية من متوسط الأرباح المحققة فعلا نحصل على متوسط الأرباح غير العادية ، ثم نضرب متوسط الأرباح غير العادية × عدد السنوات المحددة فنحصل على قيمة الشهرة .

فاذا فرضنا أنه اتفق على تقدير الشهرة على أساس شراء ضعف متوسط الأرباح غير العادية للخمس سنوات السابقة فان شهرة المحل تقدر على الأساس التالى :

متوسط أرباح السنوات السابقة = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (كما سبق توضيحه)

الأرباح العادية بواقع ٨٪ = ١٠٠٠٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ٨٠٠٠٠ جنيه

متوسط الأرباح غير العادية = ١٠٠٠٠٠ — ٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ جنيه

∴ قيمة شهرة المحل = ٢٠٠٠٠ × ٢ = ٤٠٠٠٠ جنيه

ويلاحظ أن طريقة تقدير شهرة المحل على أساس شراء عدد معين من أرباح السنوات السابقة — مهما اختلفت صورها لا تستند إلى أى أساس علمى أو منطقى ، وهى طريقة تحكمية . ويمكن أن يعاب على هذه الطريقة من وجهتين :

١ — هذه الطريقة تتخذ أرباح الأعوام السابقة كاساس وبذلك تغفل حقيقة هامة وهى أن شهرة المحل متعلقة بالأرباح المنتظر تحقيقها فى المستقبل وأن أرباح الأعوام السابقة ليست إلا دليلا فقط على اتجاه الأرباح فى المستقبل.

٢ — أن تحديد عدد معين من السنوات كأساس لحساب شهرة المحل لا يستند على أى أساس علمى بل مجرد تقدير تحكمى واجتهادى .

ثانياً — طريقة تجميد أرباح سنوات مقبلة

تقوم هذه الطريقة على فرضين أساسيين :

١ — أن شهرة المحل متعلقة بالأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل .

٢ — أن الأرباح ما هي إلا نتيجة استغلال ما يملكه المشروع من أصول مختلفة .

وهذه الطريقة التي تعتمد على تجميد الأرباح المنتظر تحقيقها ، لها صورتان

١ — تجميد متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلا .

بعد تقدير قيمة متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل وتحديد معدل الاستثمار العادى يمكننا تجميد هذه الأرباح أى استنتاج قيمة الأصول التي يمكن أن تغل هذه الأرباح ، وإذا قورنت هذه الأصول بصافي الأصول الحالية للمنشأة يمكننا أن نستخرج قيمة الأصول غير المنظورة التي أنتجت الأرباح غير العادية — أى شهرة المحل .

وعلى أساس المعلومات المطعاة سابقاً يمكننا تقدير شهرة المحل على أساس طريقة تجميد متوسط الأرباح كالآتي :

متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل = ١٢٠,٠٠٠ جنيه

وبما أن معدل الربح العادى يعادل ٨٪

∴ قيمة الأصول التي تغل أرباح المستقبل = $\frac{١٢٠,٠٠٠ \times ١٠٠}{٨}$

= ١,٥٠٠,٠٠٠ جنيه

وبما أن قيمة الأصول الظاهرة بالدفاتر = ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه

∴ قيمة شهرة المحل = ١,٥٠٠,٠٠٠ — ١,٠٠٠,٠٠٠ = ٥٠٠,٠٠٠ ج

٢ — تجميد الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلا .

يعاب على الطريقة السابقة أنها تتجاهل حقيقة هامة وهي أن شهرة المحل

متعلقة بالأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها وليست بكل الأرباح ، كما أنها تتجاهل حقيقة أخرى وهى أن معدل تجميد الأرباح غير العادية يكون عادة أكبر من معدل تجميد الأرباح العادية حيث أن عنصر المخاطرة فى الحالة الأولى أكبر منه فى الحالة الثانية .

ولتلافى هذه العيوب يجب تجميد متوسط الأرباح غير العادية بمعدل أكبر من معدل الربح العادى كما يأتى :

الأرباح المنتظر تحقيقها فى المستقبل = ١٢٠,٠٠٠ جنيه

الأرباح العادية بمعدل ٨٪ = ١٠٠٠٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ٨٠,٠٠٠ جنيه

الأرباح غير العادية = ١٢٠٠٠٠ — ٨٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

∴ قيمة الأصول التى تغل الأرباح غير العادية ( تجميد الأرباح غير العادية بمعدل ١٠٪ ) = $\frac{٤٠٠٠٠ \times ١٠٠}{١٠}$ = ٤٠٠,٠٠٠ جنيه

∴ قيمة شهرة المحل = ٤٠٠,٠٠٠ جنيه

ثالثاً — طريقة القيمة الحالية للأرباح غير العادية

وتفترض هذه الطريقة أن الأرباح غير العادية التى [illegible] فى المستقبل تعتبر بمثابة دفعات سنوية ، وأن قيمة الشهرة ما هى إلا القيمة الحالية لهذه الدفعات بفائدة مركبة .

ولحساب القيمة الحالية التى تعادل شهرة المحل لا بد من تحديد :

١ — الربح غير العادى الذى ينتظر أن تحققه المنشأة فى المستقبل وهذا الربح يعتبر بمثابة الدفعة السنوية .

٢ — عدد السنين المنتظر أن تحقق خلالها المنشأة هذا الربح غير العادى .

٣ — سعر الفائدة الذى يستخدم لإيجاد القيمة الحالية :

فإذا فرضنا أن متوسط أرباح محل تجاري ٦٠٠ جنيه وأن صافي أصوله ١٠٫٠٠٠ جنيه ، وأن معدل الأرباح العادية ٤٪ ، ومعدل الأرباح غير العادية ٦٪ ، وأنه ينتظر أن تستمر المنشأة بهذه الأرباح غير العادية لمدة ١٠ سنوات فإن القيمة الحالية للأرباح الزائدة التي تعادل قيمة شهرة المحل تحسب كالآتي :

| | جنيه |
|---|---|
| متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها | ٦٠٠ |
| الأرباح العادية ( ٤٪ من قيمة صافي الأصول ) | ٤٠٠ |
| الأرباح غير العادية | ٢٠٠ |

ثم توجد القيمة الحالية لدفعة سنوية مقدارها ٢٠٠ جنيه لمدة عشر سنوات بمعدل ٦٪ ( وهي تعادل شهرة المحل ) كما يأتي :

بما أن القيمة الحالية لدفعة = قيمة الدفعة × $\frac{1 - \frac{1}{(1 + ع)^{ن}}}{ع}$

∴ القيمة الحالية لدفعة ٢٠٠ جنيه = ٢٠٠ × $\frac{1 - \frac{1}{(1 + ,06)^{10}}}{,06}$

= ٢٠٠ × ٧٫٢٦٠١ = ١٤٧٣ ج

تخفيض شهرة المحل

يتضح مما سبق أن شهرة المحل تعتبر أصلاً ثابتاً كبقية الأصول الثابتة للمنشأة ، وتظهر نتيجة عوامل متعددة ، ومن الصعب فصلها عن بقية المشروع وتقدير قيمة لها . وتمشياً مع سياسة الحيطة في المحاسبة فقد جرت العادة على ألا تظهر في الدفاتر إلا إذا اشتريت ودفع في مقابلها ثمن .

وإذا فرضنا أن شهرة المحل قومت وأثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة فهل يجوز استهلاكها كبقية الأصول الثابتة الأخرى ؟

إن موضوع تخفيض شهرة المحل يعتبر من الموضوعات التى اشتد حوله الجدل العلمى واختلفت بشأنه وجهات النظر . والسبب فى ذلك يرجع إلى الحقيقة الآتية :

إن وجود شهرة المحل يتوقف على مقدرة المنشأة على إنتاج أرباح زائدة عن الأرباح العادية ، ومعنى هذا أن شهرة المحل قابلة للزيادة أو النقص نتيجة زيادة أو نقص هذه الأرباح الزائدة المنتظر تحقيقها فى المستقبل . وهذا يجعل لشهرة المحل طبيعة خاصة بعكس الأصول الثابتة الأخرى المعرضة للنقص المستمر فى قيمتها نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن .

والأصل أن تبقى شهرة المحل بقيمتها الدفترية ، أى بالقيمة التى دفعت فى شرائها حيث أن قيمة شهرة المحل لا تتناقص بمضى الزمن بل العكس قد تزيد نتيجة لظهور عوامل جديدة تؤدى إلى زيادة الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها فى المستقبل ، كما أن شهرة المحل ليست لها حياة إنتاجية محددة يمكن على أساسها حسبان معدل التخفيض ويجب أن نلاحظ أن تخفيض شهرة المحل بالرغم من عدم تغيير الظروف التى أدت إلى إثباتها فى الدفاتر يؤدى إلى ظهور الأصول وبالتالى رأس المال بقيم غير حقيقية فى قائمة المركز المالى . كما أن نسبة الأرباح للأموال المستثمرة لا يمكن أن تدل على الحقيقة فى هذه الحالة .

وبالرغم من أن الأصل هو عدم تخفيض شهرة المحل وظهورها فى قائمة المركز المالى بثمن تكلفتها إلا أنه قد توجد بعض الظروف التى تتطلب ضرورة تخفيضها ، فاذا اتضح مثلا أن العوامل التى أدت لخلق شهرة المحل قد تضاءلت أو تلاشت فيجب تخفيض شهرة المحل حتى تظهر بقيمتها الحقيقية . وهناك حالة شراء شهرة محل وكان هذا المحل حكر لمدة معينة ولا ينتظر استمراره فى العمل بعد مرور هذه المدة فلا بد فى هذه الحالة من تخفيض شهرة المحل خلال مدة الحكر . وكذلك فى حالة حسبان شهرة المحل على أساس القيمة الحالية لمتوسط الأرباح الزائدة لعدد معين من السنوات فقط — وذلك على فرض أن هذه الأرباح سوف تتناقص أو تتلاشى بمرور الزمن نتيجة للمنافسة

أو الأحوال الاقتصادية العامة أو لتلاشى العوامل التى أدت إلى ظهورها — فإنه من الطبيعى أن تخفض شهرة المحل فى خلال هذه الفترة المعينة .

ويرى بعض المحاسبين أنه سواء تغيرت الظروف التى أدت إلى حسبان شهرة المحل وإثباتها فى الدفاتر أو لم تتغير فانه تمشياً مع سياسة الحيطة فى المحاسبة يجب استهلاك شهرة المحل فى أقصر مدة ممكنة حسب ما تسمح به أرباح المنشأة ويؤيد هذا الفريق رأيهم بأن شهرة المحل تختلف عن الأصول الأخرى باعتبارها أصل غير ملموس متعلق بأرباح غير مضمون تحقيقها فى المستقبل . وهذا الرأى يجعل استهلاك شهرة المحل أمر جوازى يتوقف على سياسة الإدارة ، وبجانب أن هذا الرأى قد يؤدى إلى التلاعب فى الأرباح من سنة إلى أخرى وبشكل قد لا يتفق مع التغير فى قيمة الشهرة فان أصحاب هذا الرأى يتجاهلون طبيعة علم المحاسبة . فعلم المحاسبة يهتم باثبات الحقائق بصرف النظر عن رغبة الإدارة ، فكما أن المحاسبة أداة لخدمة الإدارة فهى أيضاً أداة لخدمة المستثمر والمجتمع بصفة عامة .

معالجة الشهرة عند تعديل نسب توزيع الأرباح أو الخسائر :

سبق أن أشرنا إلى أنه بمناسبة انفصال أو انضمام شريك تقدر قيمة لشهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر . والمفروض أن توزع هذه الشهرة بين الشركاء الذين يستحقونها بنسبة الأرباح والخسائر القديمة أى السابقة على الانضمام أو الانفصال .

ولكن قد يحدث أن يتفق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر وتسرى هذه النسبة الجديدة بعد الانضمام أو الانفصال . وفى هذه الحالة يجب التفرقة بين حالتين :

أولا : حالة اتفاق الشركاء على إظهار قيمة الشهرة بالكامل :

يفتح حساب شهرة المحل يجعل مديناً بقيمتها ثم يرحل نصيب كل شريك على أساس نسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة إلى حساب رأس ماله .

وفى هذه الحالة لا يصيب الشركاء أى غبن طالما أن شهرة المحل الناتجة عن مجهودات سابقة قد وزعت بنسبة الأرباح والخسائر القديمة .

ثانياً - اذا اتفق الشركاء على عدم إظهار الشهرة كلها أو جزء منها :

يجب فى هذه الحالة إجراء تسوية خاصة تحقق العدالة بين الشركاء فى المستقبل نتيجة تغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، والسبب واضح إذ ان عدم إظهار الشهرة كلها أو جزء منها يؤدى إلى وجود أرباح رأسمالية تمثل أرباحاً حقيقية غير مثبتة فى الدفاتر ، والمفروض أن الشركاء نصيبهم فى هذه الأرباح الرأسمالية على أساس نسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة حيث أنها نشأت من مجهود الشركاء فى الماضى عندما كانت هذه النسبة سارية المفعول . ولكن تعديل نسبة الأرباح والخسائر يستلزم أن توزع كل الأرباح مستقبلا بالنسبة الجديدة . ومعنى ذلك أنه إذا اثير موضوع شهرة المحل فى المستقبل فان قيمتها تقسم بين الشركاء عندئذ بنسبة الأرباح والخسائر الجديدة . ويترتب على ذلك أن بعض الشركاء يستفيدون من زيادة توزيع الأرباح على حساب البعض الآخر ، ولذا لا بد فى هذه الحالة من إجراء التسوية اللازمة لتحقيق العدالة بين الشركاء فى المستقبل .

فاذا فرضنا مثلا أن ا ، ب ، حـ شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، وبمناسبة انفصال الشريك حـ قدرت شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وقد اتفق الشركاء على عدم إثبات قيمة الشهرة بالدفاتر على ان يقوموا بتعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى قيمة الشهرة من رؤوس أموالهم كما اتفقوا على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم مستقبلا فتصبح ٣ : ٢ \

فى هذه الحالة لا بد من إجراء التسوية الآتية :

| | ا | ب |
|---|---|---|
| توزيع الشهرة بالنسبة القديمة | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ |
| توزيع الشهرة بالنسة الجديدة | ٢٤٠٠ | ١٦٠٠ |
| | + ٤٠٠ | — ٤٠٠ |

. [illegible] أية تسوية [illegible] محاسبة الشريك [illegible] الشهرة ، تزيد
مما يستحقه [illegible] ٤٠٠ جنيه نتيجة [illegible] نسبة الأرباح والخسائر ، وفي
[illegible] حساب الأرباح [illegible] .

ولا بد [illegible] أن [illegible] عن [illegible] بمقدار
٤٠٠ جنيه [illegible] التسوية [illegible] رأس مال [illegible]
رأس مال [illegible] دائناً بقيمة هذا المبلغ :

٤٠٠ من حـ/ رأس مال أ

٤٠٠ إلى حـ/ رأس مال ب

# الباب الرابع

## الأصول العلمية التى تحكم اعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية

## مقدمة

المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية تقوم على مبادئ وأصول علمية Principles . وهذه المبادئ النظرية تشتق عادة من فروض Postulates يتضح صحتها فيجمع المحاسبون عليها . وتتوقف صحة الأصول العلمية للمحاسبة على صحة هذه الفروض . وإذا ما تغيرت هذه الفروض لتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية فإن هذه المبادئ النظرية لا بد وأن تتغير لتلائم احتياجات وظروف المجتمع .

ولقد تعرضت جميع الكتب لموضوع إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية وما يصاحب ذلك من تسويات جردية . ولكن لم يتعرض أحد من الكتاب لدراسة المبادئ النظرية والفروض والسياسات التي تحكم إعداد هذه الحسابات أو القوائم وسوف نهتم في هذا الباب بإظهار المبادئ والفروض والسياسات التي تحكم إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية لعلنا بذلك نستكمل الصورة ونضيف شيئاً جديداً في هذا الموضوع .

[illegible] التي تحكم إعداد [illegible] الختامية [illegible] .

[illegible]

المحاسبية Accounting Unit والوحدة المحاسبية هذه قد تتمثل في مشروع أو منشأة فردية وقد تأخذ شكل شركة أشخاص أو شركة أموال . كما قد تتمثل في جزء من المشروع أو المنشأة كما في حالة المنشآت ذات الأقسام أو الفروع وأخيراً قد تتمثل الوحدة المحاسبية في شكل وحدة اقتصادية كبيرة تتكون من عدة شركات مساهمة كما هو الحال في الشركات القابضة وتوابعها .

ومهما اختلف حجم الوحدة المحاسبية أو طبيعة نشاطها فاننا نفترض في هذه الوحدة مبدأ الاستمرار Going Concern. أي أن الوحدة المحاسبية (المشروع

أو المنشأة ) قد قامت لتستمر فى مزاولة نشاطها وليس بهدف تصفية أعمالها فى نهاية السنة .

ولا شك أن المبادئ المحاسبية التى تحكم مشروع مستمر تختلف تماماً عن المبادئ التى تحكم حالات التصفية . ولعل أقرب مثل على ذلك أنه عند تقويم الأصول الثابتة فى مشروع مستمر فاننا نقومها على أساس ثمن التكلفة التاريخى مطروحاً منه قيمة الاستهلاك وذلك بغض النظر عن تقلبات الأسعار فى السوق. أما فى حالات التصفية فان هذه الأصول تقوم على أساس أسعار السوق الجارية. ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد عضد هذا المبدأ المحاسبى ( مبدأ الاستمرار ) حيث أن حياة الشركة المساهمة لا تتوقف على حياة المساهم أو استمراره فيها فيستطيع المساهم أن يتنازل عن حصته فى رأس المال بالبيع دون أن يؤثر ذلك على حياة الشركة .

وفى الوقت الذى نفترض فيه استمرارية حياة المشروع نجد أن هناك ظروفاً عديدة استلزمت ضرورة تقسيم هذه الحياة المستمرة إلى فترات دورية منتظمة تسمى بالفترات المالية أو المحاسبية . وأصحاب المصالح المختلفة فى المشروع ( شركاء أو مساهمين أو دائنين ) يهمهم التعرف على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالى من وقت لآخر ولهذا ظهر مبدأ الدورية Periodicity Concept . ويحدد كل مشروع بداية الدورة ونهايتها طبقاً لظروفه أو طبيعة نشاطه .

وخلال الدورة المحاسبية تحدث حركة فى أموال المشروع يقوم المحاسب بتسجيلها فى الدفاتر طبقاً لنظرية القيد المزدوج المتعارف عليها وحسب طريقة من طرائق المحاسبة المعروفة وذلك بهدف :

١ — تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية ( الدورة المحاسبية ) .

٢ — تصوير المركز المالى للمشروع فى نهاية هذه الفترة المالية .

## أولا — تحديد نتائج الأعمال :

يتم تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة طبقاً لمبدأ متعارف عليه هو مبدأ « مقابلة الإيرادات بالنفقات » Matching Concept. ومعنى ذلك أنه لتحديد صافى الربح أو صافى الخسارة يجب مقابلة الإيرادات التى تحققت خلال الفترة المالية بالنفقات التى أنفقت فى سبيل الحصول على هذه الإيرادات . وعلى ذلك فهناك عاملان أساسيان فى تحديد نتيجة الأعمال هما الإيرادات والنفقات .

### ١ — الإيرادات :

يقصد بالإيرادات ما يدفعه العملاء مقابل السلع التى تبيعها لهم المنشأة أو الخدمات التى تقدمها لهم . ويحكم معالجة الإيرادات مبدأ تحقيق الإيرادات Realization Concept .

وقد ثار جدل علمى بين المحاسبين حول متى تعتبر الإيرادات قد تحققت لإمكان إثباتها بالدفاتر . وقد ظهرت أفكار عديدة فى هذا الشأن منها أساس البيع Sale Basis والتى تعتبر أن عملية أو إتمام صفقة البيع سواء أكانت نقداً أو بالأجل تعتبر دليلا كافياً على تحقيق الإيراد . وهناك الأساس النقدى Cash Basis الذى تعتبر أن الإيراد قد تحقق فعلا عند تحصيل ثمن البيع أو الخدمة المؤداة وهناك أساس الإنتاج الذى يعتبر أن الإيراد يتحقق بقدر ما تم إنتاجه من عمل ( كما فى حالات المقالات طويلة الأجل ) وهناك الأساس الزمنى الذى يعتبر أن الإيراد يتحقق بمضى الزمن ( كما هو الحال بالنسبة لفوائد القروض ) .

غير أن مشكلة تحديد نتيجة الأعمال لا تتوقف عن حد التأكد من تحقيق الإيراد بل لابد من التحقق أيضاً من تطبيق قاعدة الاستحقاق Accrual Basis التى تنادى بأن الفترة المالية لا يجب أن تستفيد من الإيراد الذى تحقق إلا بقدر ما يخصها من ذلك الإيراد بصرف النظر عما حصل فعلا من ذلك الإيراد خلال الفترة المالية :

فاذا ما كنا نحدد نتيجة أعمال مشروع ما فى نهاية حياة المشروع فسوف نجد أن الإيرادات التى تحققت خلال حياة المشروع تعادل تماماً الإيرادات المستحقة للمشروع . ولكن تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية والرغبة فى تحديد نتيجة الأعمال خلال تلك الفترات قد يترتب عليه أن الإيرادات التى تحققت خلال الفترة المالية قد تزيد أو تقل عن الإيرادات التى تم تحصيلها خلال تلك الفترة .

ومعنى ذلك انه قد يتضح أن هناك بعض الإيرادات المتعلقة بالفترة المالية التى تعد عنها الحسابات الختامية لم تحصل بعد أى إيرادات مستحقة Acctued Income ، وقد يتضح أن هناك بعض الإيرادات التى حصلت فعلا خلال الفترة المالية وأثبتت بالدفاتر ، ولكنها تخص فترة أو فترات مالية مقبلة أى إيرادات محصلة مقدماً Income received in advance وتعتبر الأولى حق من حقوق المنشأة تظهر ضمن أصول المركز المالى . كما تعتبر الثانية بمثابة إلتزام على المنشأة تظهر ضمن خصوم المركز المالى.

والقاعدة العامة فى تحديد نتائج الأعمال هى أن يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر (أو قائمة نتيجة الأعمال) كل الإيرادات التى تخص الفترة المالية المعد عنها الحساب الختامى بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد حصلت فعلا أو لم تحصل خلال الفترة .

وقد سبق للطالب دراسة التسويات الجردية المترتبة على تطبيق قاعدة الإستحقاق على بنود الإيرادات وأثر ذلك على حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى للمنشأة .

٢ — النفقات :

يمكن تقسيم النفقات التى ينفقها المشروع إلى ثلاثة أنواع :

(١) نفقات مقابل خدمات أو منافع تستهلك فوراً : ومثال ذلك المصروفات الإدارية المختلفة التى ينفقها المشروع مثل الإيجار والأجور والمرتبات ومصاريف النور والمياه . . . إلخ .

وعند معالجتنا لهذا النوع من النفقات بهدف تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية يجب مراعاة تطبيق قاعدة الاستحقاق السابق الإشارة إليها . فقد يتضح لنا في نهاية الفترة المالية أن المصروفات التي دفعتها المنشأة فعلا قد تزيد أو تقل عما يخص الفترة المالية من هذه المصروفات . ومعنى ذلك أنه قد يتضح أن المنشأة قد قامت بدفع بعض المصروفات المتعلقة بخدمات ستؤدى فى فترة قادمة أى أن هناك مصروفات مدفوعة مقدماً . وقد يتضح أن هناك بعض المصروفات كان يجب أن تقوم المنشأة بدفعها لأنها تتعلق بخدمات خاصة بالفترة المالية الحالية ولكنها لم تدفع بعد أى مصروفات مستحقة . وتعتبر الأولى ( المصروفات المدفوعة مقدماً ) حقاً للمنشأة تظهر ضمن أصول المركز المالى فى نهاية الفترة المالية وتعتبر الثانية ( المصروفات المستحقة ) إلتزاماً على المنشأة تظهر ضمن خصوم المركز المـــالى .

والقاعدة العامة فى تحديد نتيجة الأعمال هو تحميل حساب الأرباح والخسائر ( أو قائمة نتيجة الأعمال ) بكل ما تستحقه الفترة المـــالية من مصروفات بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دفعت فعلا أو لم تدفع بعد وذلك تطبيقاً لقاعدة الإستحقاق المتعارف عليها .

(ب) نفقات مقابل خدمات أو منافع قصيرة الأجل ( أى منافع أو خدمات يمكن تخزينها لفترة قصيرة ) : ومثال ذلك البضاعة التى تشتريها المنشأة بقصد إعادة بيعها أو الخامات التى تشتريها المنشآت الصناعية لتصنيعها ثم بيعها فى شكل بضاعة جاهزة .

وعند تحديد نتائج أعمال الفترات المـــالية المختلفة تواجه المحاسب مشكلة تقويم أو تسعير المخزون السلعى المتبقى فى نهاية الفترة المـــالية ( فى شكل خامات أو بضاعة جاهزة ) .

وقد جرى العرف بين المحاسبين على تقويم بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل وذلك تمشياً مع سياسة الحيطة والحذر Doctrine of Conservatism والتى تقضى بأخذ كل الخسائر المتوقعة فى الحسبان مع عدم أخذ أى ربح لم يتحقق فعلا .

ولقد انتقدت طريقة تسعير بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس أنها تؤدى إلى التغيير فى قيمة البضاعة وبالتالى فى رقم نتيجة الأعمال من عام إلى آخر . كما أن السياسة التى تستند إليها طريقة التقويم هذه ( سياسة الحيطة والحذر ) قد قلت أهميتها فى الوقت الحاضر وسادت سياسة الثبات Doctrine of Consistency والتى تقضى بضرورة تقويم بضاعة آخر المدة على أساس ثابت من عام لآخر حتى نتلافى أى إحتمال تلاعب أو تغيير فى رقم نتيجة الأعمال ، وحتى يمكن مقارنة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى من عام لآخر .

وتطبيقاً لسياسة الثبات فان بضاعة آخر المدة يجب أن تقوم على أساس ثمن التكلفة دائماً وإذا ما اتضح أن سعر السوق أقل أو يحتمل أن ينخفض فى المستقبل فيمكن تكوين مخصص لهبوط الأسعار بالفرق بين ثمن التكلفة وسعر السوق يحمل لحساب المتاجرة ويظهر بقائمة المركز المالى مطروحاً من قيمة بضاعة آخر المدة المقومة على أساس ثمن التكلفة :

وقد ترتب على إتباع المنشآت لسياسة البيع بالأجل مشكلة محاسبية عند تحديد نتيجة الأعمال إلا وهى وجود حقوق للمنشأة فى نهاية الفترة المالية لدى بعض العملاء لم تحصل بعد لعدم إستحقاق تواريخ السداد المتفق عليها بعد . وتطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر فان الأمر يستلزم ضرورة فحص مراكز هؤلاء العملاء المالية فى نهاية الفترة المالية وتكوين مخصص لمقابلة الديون المشكوك فى تحصيلها يحمل لحساب الأرباح والخسائر ويظهر مطروحاً من رصيد المدينين بقائمة المركز المالى للمنشأة . وقد سبق للطالب دراسة التسويات الجردية المترتبة على تكوين هذه المخصصات وكذلك الحال بالنسبة لمخصص الخصم الذى قد يسمح به لبعض العملاء عند السداد فى أوائل الفترة المالية التالية .

( جـ ) نفقات مقابل خدمات أو منافع معمرة ( طويلة الأجل ) :

ومثال ذلك النفقات الاستثمارية فى أصول ثابتة كالأراضى والمبانى والعدد والآلات والسيارات . . . ألخ .

[illegible] الأصول الثابتة [illegible]
[illegible] عليه [illegible]

والمشكلة التى تقابل المحاسب [illegible] الفترات المالية المختلفة من حياة المنشأة المستمرة هى قياس هذا النقص التدريجى الذى يطرأ على قيمة الأصول الثابتة والذى يطلق عليه الاستهلاك .

وقد جرت عادة المحاسبين على تسجيل الأصول الثابتة بالدفاتر بثمن تكلفتها الأساسى تمشيا مع مبدأ التكلفة التاريخى أو الفعلى بصرف النظر عن تقلبات مستوى الأسعار . ويقوم هذا المبدأ المحاسبى على فرض ثبات قيمة العملة Stability of Money Value

ويتم احتساب عبء الاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية أو التاريخية للأصل الثابت تمشيا مع هذا الفرض .

ولقد تعرض هذا الفرض المحاسبى إلى إنتقاد شديد وخاصة من الاقتصاديين ، إذ أن مستوى الأسعار فى ارتفاع مستمر وحساب الاستهلاكات على أساس التكلفة التاريخية يؤدى إلى إظهار أرباح أكثر من الحقيقة . ولا شك أن المحاسبين يعلمون تماماً أن فرض ثبات قيمة العملة ليس صحيحاً على إطلاقه وأن الأمر يتطلب علاج حاسم لمشكلة تقلبات الأسعار وكيفية معالجتها محاسبياً. وقد ظهرت اقتراحات عديدة فى هذا الصدد نذكر منها على سبيل المثال إعادة تقويم الأصول الثابتة من وقت لآخر كل خمس سنوات مثلا ، أو استخدام الأرقام القياسية ، أو الاكتفاء بالحاق جداول تفسيرية للأرقام الظاهرة فى قائمة المركز المالى لتبيان مدى صحة التكاليف التاريخية فى ظل الأسعار الحالية ، أو الاكتفاء بكتابة تفسيرات للأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها .

وقد سبق للطالب دراسة الطرق المختلفة لقياس الاستهلاك ومعالجته محاسبياً .

عرض البيانات الخاصة بتحديد نتائج الأعمال :

بعد إجراء جميع التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات والنفقات يتم المقابلة بينهما فى شكل حسابات ختامية .

وتتم هذه المقابلة على مرحلتين :

(أ) مرحلة المقابلة المباشرة بين ايرادات المبيعات (أو الخدمات) وبين تكلفة هذه المبيعات (أو الخدمات) ، وذلك بقصد الوصول إلى مجمل ربح أو خسارة الفترة المالية.

وتتم هذه المقابلة فى حساب المتاجرة .

(ب) مرحلة المقابلة غير المباشرة بين ناتج المرحلة السابقة (مجمل الربح أو الخسارة) مضافاً إليه أو مطروحا منه عناصر الإيرادات العرضية الأخرى والتى لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بنشاط المنشاة الأساسى وبين عناصر النفقات الأخرى التى لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بتكلفة المبيعات بل ترتبط ارتباطاً أساساً بالفترة الزمنية التى تحدد نتائج أعمالها مثل الإيجار ومصاريف النور والمياه . . الخ وذلك بقصد الوصول إلى صافى ربح المنشأة أو صافى خسارتها خلال الفترة المالية :

وتتم هذه المقابلة بحساب الأرباح والخسائر .

والاتجاه الحديث فى عرض بيانات نتائج الأعمال هو إظهار هذه البيانات فى شكل قائمة أو تقرير أطلق عليها قائمة نتيجة الأعمال (أو قائمة الأرباح) .

وقد اختلف المحاسبون فيما بينهم بخصوص البنود الواجب إظهارها فى تلك القائمة . فهناك فريق يرى أن تلك القائمة يجب أن تظهر صافى الربح الناتج من جميع العمليات التجارية سواء كانت هذه العمليات متعلقة بالنشاط العادى للمنشأة أو بأى أعمال أخرى طارئة ليس لها علاقة بالنشاط العادى مثل الأرباح الناتجة عن بيع أصل من أصول المنشأة وهذا الفريق فى الحقيقة يؤيد ما يطلق عليه مبدأ الربح الشامل All-inclusive concept وفكرة الربح الشامل تتفق مع وجهة نظر أصحاب المشروع وبالتالى نظرية الملكية المشتركة .

ويرى فريق آخر أن قائمة الأرباح يجب أن تظهر فقط صافى الربح الناتج من العمليات المتعلقة بمزاولة الشركة نشاطها العادى المتكرر . وأية ارباح أو مصروفات أو خسائر طارئة (Unusual, non-recurring or extraordinary gain or loss) يجب أن تظهر فى قائمة التوزيع التى سيأتى ذكرها فيما بعد . وهذا الفريق فى الحقيقة يؤيد ( مبدأ الربح العادى ) Current Operating Concept الذى يتفق مع وجهة نظر الإدارة : فالربح العادى يظهر مقدرة الشركة الإنتاجية . وعلى أساس هذه القدرة تبنى الإدارة سياستها الإدارية المقبلة .

ولكننا نرى إنه وإن كان من المستحسن التفرقة بين الأرباح العادية التى تهم الإدارة والأرباح غير العادية ، إلا أنه يجب التفرقة بين هذين النوعين فى داخل قائمة الأرباح عن طريق تخصيص جزء من القائمة لكل نوع على حدة .

ونعرض فيما يلى البيانات المتعلقة بتحديد نتائج الأعمال فى شكل تقرير أو قائمة مع بيان كل من الأرباح العادية وغير العادية والتى تحققت خلال الفترة كل على حدة :

قائمة نتيجة الأعمال ( الأرباح ) عن الفترة المنتهية في ...

| البيان | جنيه | جنيه | جنيه |
|---|---|---|---|
| إيرادات المبيعات | | × | |
| — مردودات المبيعات | | × | |
| صافي إيرادات المبيعات | | | ×× |
| يطرح تكاليف المبيعات : | | × | |
| بضاعة بالمخزن ( أول المدة ) | | × | |
| المشتريات ( خلال الفترة ) | × | | |
| — مردودات المشتريات | × | | |
| صافي المشتريات ( خلال الفترة ) | × | | |
| مصاريف مشتريات ( رسوم جمركية ، نقل ، عمولة .. ) | × | | |
| تكلفة مشتريات الفترة | | × | |
| | | ×× | |
| — بضاعة بالمخزن ( آخر الفترة ) | | × | |
| | | × | |
| مصاريف بيع وتوزيع متغيرة | | × | ×× |
| تكلفة المبيعات | | | |
| مجمل ربح — خسارة الفترة المالية | | | ×× |
| يضاف إليه : إيرادات أخرى متعلقة بنشاط المشروع العادي : | | | |
| خصم مكتسب | | | × |
| | | | ×× |
| يطرح منه : نفقات وخسائر متعلقة بنشاط المشروع العادي | | | |
| إيجار | | × | |
| أجور ومرتبات | | × | |
| استهلاكات أصول ثابتة | | × | |
| نمصروفات ومياه | | × | |
| مصروفات تليفون | | × | |
| مصروفات انتقال | | × | |

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| مصروفات إدارية مختلفة | | × | |
| خصم مسموح به | | × | |
| . . . الخ . | | × | |
| | | | × |
| صافى الربح العادى | | | ×× |
| مضاف إليه | | | |
| إيرادات عرضية ( غير متعلقة بالنشاط العادى ) : | | | |
| إيراد عقار | | × | |
| إيراد استثمار | | × | |
| فوائد بنك | | × | |
| أرباح بيع أصل ثابت | | × | |
| | | | × |
| | | | ×× |
| يطرح منه : | | | |
| مصروفات أو خسائر غير متعلقة بنشاط المشروع العادى : | | | |
| مصاريف دعاوى قضائية | | × | |
| خسائر بيع أصل ثابت | | × | |
| | | | × |
| صافى الربح النهائى للمشروع | | | ××× |

## عرض البيانات الخاصة بتوزيع الأرباح :

تعرضنا فى الفصل الثانى من الباب الثانى لمشاكل توزيع الأرباح بين الشركاء فى شركات التضامن باعتبارها من العمليات التى تؤثر على الحسابات الشخصية ( الجارية ) للشركاء .

ويتم عرض البيانات الخاصة بتوزيع الأرباح فى شكل حساب يطلق عليه « حساب توزيع الأرباح أو الخسائر » وفيما يلى نموذجاً لهذا الحساب :

حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ...

| إجمالي | تفصيلي | البيان | إجمالي | تفصيلي | البيان |
|---|---|---|---|---|---|
| XX | | إلى ح/الأرباح والخسائر (أو) | XX | | من ح/الأرباح والخسائر |
| | | إلى ح/فائدة رأس المال : | | | من ح/فائدة المسحوبات : |
| | X | ا | | X | ا |
| | X | ب | | X | ب |
| XX | | | XX | | |
| | | إلى ح/مرتبات الشركاء : | XX | | من ح/فائدة حساب شخصى مدين ( أ ) |
| | X | ا | | | |
| | X | ب | | | |
| XX | | | | | |
| XX | | إلى ح / فائدة حساب شخصى دائن ب | | | |
| XX | | رصيد | | | |
| XX | | | XX | | |
| | | إلى الحسابات الشخصية : | XX | | رصيد |
| | | ا | | | |
| XX | X | ب | | | |
| XX | | | XX | | |

ويمكن إظهار هذه البيانات فى شكل قائمة تسمى قائمة توزيع الأرباح على النحو التالى :

قائمة توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى . . . .

| بيان | ا | ب | المجموع |
|---|---|---|---|
| صافى أرباح العام | | | ×× |
| يضاف : | | | |
| فائدة مسحوبات | × | × | ×× |
| فائدة حساب شخص مدين | × | | ×× |
| | | | ×× |
| يطرح : | | | |
| فائدة رأس المال | × | × | ×× |
| مرتبات الشركاء | × | × | ×× |
| فائدة حساب شخص دائن | | × | ×× |
| رصيد متبقى | | | ×× |
| نصيب كل شريك من الأرباح الباقية | × | × | ×× |

## ثانيا ــ تصوير المركز المالى :

تهدف المنشات إلى إظهار مركزها المالى فى نهاية كل فترة مالية . وتنحصر مشاكل تصوير المركز المالى فيما يلى :

(أ) تقويم عناصر المركز المالى .

(ب) تبويب عناصر المركز المالى .

(ج) عرض بيانات المركز المالى .

فبالنسبة لمشكلة التقويم فان أسس تقويم الأصول المتعارف عليها إنما تتوقف على طبيعة الأصل . فالأصول الثابتة تقوم بثمن تكلفتها ناقصاً الاستهلاك . ويقصد بثمن التكلفة ثمن شراء الأصل مضافاً إليه جميع المصروفات الرأسمالية الخاصة بهذا الأصل مثل الرسوم الجمركية وعمولة الشراء وكل ما يصرف على الأصل الثابت المشترى حتى يصبح معداً للاستعمال أما بالنسبة للأصول الثابتة التى يتم صنعها بمعرفة المنشأة نفسها فيقصد بثمن التكلفة جميع عناصر التكاليف التى صرفت على تصنيع هذا الأصل كما هى موضحة بقوائم التكاليف . أما الاستهلاك الواجب خصمه من تكلفة الأصل الثابت فتمثل النقص التدريجى الذى يطرأ على الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو مضى المدة أو التقادم .

وقد سبق لنا الإشارة إلى المبادئ والفروض التى تحكم تقويم الأصول الثابتة كمبدأ التكلفة التاريخى وفرض ثبات قيمة العملة .

أما بالنسبة لتقويم عناصر الأصول المتداولة فقد سبق أن أشرنا إلى أسس تقويم المخزون السلعى وعنصر المدنين والسياسة التى تحكم هذا التقويم .

أما بالنسبة لمشكلة تبويب عناصر المركز المالى فان هذه العناصر تقسم إلى مجموعتين رئيسيتين :

١ ــ أما المجموعة الأولى والتى يطلق عليها أصول أو موجودات أو أوجه استثمار والتى تتكون من بنود تمثل ما يملكه المشروع فعلا من تلك العناصر .

وتنقسم هذه المجموعة إلى مجموعتين تضم كل مجموعة منها عناصر تتفق فى خصائص معينة تميزها عن العناصر المكونة للمجموعة الأخرى وهى :

— أصول ثابتة ( أوجه استثمار طويلة الأجل ) .

— أصول متداولة ( أوجه استثمار قصيرة الأجل ) .

٢ — المجموعة الثانية والتى يطلق عليها رأس المال والخصوم أو مصادر الأموال ، والتى تتكون من عناصر تمثل التزامات على المشروع سواء لأصحابه أو للغير : وتنقسم هذه المجموعة إلى قسمين رئيسين :

— حقوق أصحاب المشروع .

— حقوق الغير وهذه بدورها تنقسم إلى :

— خصوم أو التزامات ثابتة أو طويلة الأجل .

— خصوم أو التزامات متداولة أو قصيرة الأجل .

ومن وجهة نظر أصحاب المشروع ( الملكية المشتركة ) يعتبر المركز المالى تقرير عن أصول المنشاة وما يقابلها من حقوق للغير ولأصحاب المشروع . أما من وجهة نظر الإدارة ( الشخصية المعنوية ) المركز المالى عبارة عن تقرير عن مصادر الأموال وأوجه استثمار هذه الأموال .

وعلى ذلك تتضمن بيانات المركز المالى الأصول وتمثل أوجه الاستثمار يقابلها رأس المال والخصوم وتمثل مصادر الأموال . وقد سبق أن عرفنا رأس المال ، ويجدر بنا فى هذا المقام أن نشير بشئ من التفصيل إلى ما يقصده المحاسبون بالأصول والخصوم .

طبيعة الأصول Nature of Assets :

يختلف تعريف الأصل باختلاف وجهة النظر المتبعة . فاذا نظرنا من وجهة نظر أصحاب المشروع وأيدنا فكرة الملكية المشتركة فان الأصل ما هو إلا « كل شئ يملكه المشروع وله قيمة » . والفكرة الأساسية لهذا التعريف

هى أن أصحاب المشروع يعتبرون أن جوهر أى أصل هو قدرته على سداد ديون المنشأة Debt-paying Ability وحتى يكون للاصل قدرة على سداد الديون لا بد :

١ — أن يكون مملوكا للنشأة . ٢ — أن يكون له قيمة معينة .

وهذا التعريف يتفق مع طبيعة المشاكل التى واجهها المحاسبون فى العصور الأولى عندما كانت المشروعات صغيرة وممثلة فى مشروعات فردية ذات حياة إنتاجية محدودة أى لا تتصف بمبدأ الاستمرار . وعندما كان أصحاب هذه المشروعات يلجأون إلى القروض القصيرة الأجل فى تمويل مشروعاتهم وكانت هذه القروض تمنح على أساس المركز المالى للمنشأة . ونتيجة لهذه الظروف كانت المشكلة الرئيسية تدور حول مقدرة المشروع على سداد ديونه . وفى ظل هذه المشكلة كان من الطبيعى أن يهتم المحاسبون بتعريف الأصل على أساس مقدرته على سداد الديون .

ويعاب على التعريف السابق أن اهتمام أصحاب هذا التعريف بمقدرة الأصل على سداد الديون فيه تجاهل لمبدأ استمرار المشروع . فان مشكلة سداد الديون تواجه المشروع عادة عند التصفية كما أنه قد جرت العادة على أن تسدد المنشاة ديونها الجارية التى تستحق من وقت لآخر فى أثناء حياة المشروع من أرباحها المحققة وليس من أصولها .

كما أن اهتمام التعريف بعامل الملكية والقيمة فقط كصفات مميزة للأصل لا تكفى للدلالة على كثير من البنود التى تظهر فى قائمة المركز المالى والتى تعتبر فى نظر المحاسبين أصولا — فمثلا — هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التامين والحملات الإعلانية فانها جميعاً تعتبر أصولا وتؤخذ فى الحسبان عند عمل قائمة المركز المالى ولكنها فى نفس الوقت لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية القانونية .

ونتيجة لظهور المشروعات الضخمة مثل الشركات المساهمة التى تتميز بمبدأ الاستمرار بغض النظر عن حياة المساهمين ، ونتيجة لتغير اتجاهات

المقرضين الذين أصبحوا يهتمون بمقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للاقراض كان من الطبيعي في ظل هذه الظروف الجديدة أن يهتم المحاسبون بمقدرة المشروع الربحية أو الإنتاجية وكان من الطبيعي أيضاً أن يعرفوا الأصل كانه عامل من عوامل الإنتاج .

والاهتمام هنا ينصب على المقدرة الإنتاجية للأصل . وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر الإدارة وأصحاب نظرية الشخصية المعنوية . ويعاب على هذا التعريف أنه غير شامل أي أنه لايشمل كل الصفات Attributes التي تميز الأصول . فإنه وإن كان من أهم أغراض أصول المنشأة هو استخدمها في الإنتاج إلا أنها لها أيضاً قيمتها في سداد ديون المنشأة ، وأي تعريف دقيق للأصل يجب أن يعطى أهمية لكلا العاملين — أي المقدرة الإنتاجية والمقدرة على سداد الديون .

كما أن هناك بعض الأصول التي تظهر في قائمة المركز المالي ومن الصعب أن نحدد لها مقدرة إنتاجية معينة ، فهناك مثلا شهرة المحل التي تعتبر أصلا من الأصول — وخاصة عند شرائها — ولكنه من الصعب تحديد المقدرة الإنتاجية لهذا الأصل على وجه الدقة ، ومثال آخر هو حالة التأمين على حياة الشركاء فإنه من الصعب أن نفسر سبب ظهور هذا البند في قائمة المركز المالي حيث أن التأمين ليس له مقدرة إنتاجية معينة يمكن تحديدها .

ورب أفضل طريقة لتعريف الأصل أن ننظر من وجهة نظر المشروع نفسه ، فمن الوجهة الأخيرة يمكن تعريف الأصل بأنه عبارة عن خدمات مستقبلة Service potential وهذا التعريف أكثر دقة وأكثر شمولا من التعريفين السابقين ، والسبب واضح إذ أن تعريف الأصل في صورة خدمات يمكن أن يفسر لنا سبب ظهور أي بند من البنود في جانب الأصول في قائمة المركز المالي ، فالتأمين يمكن اعتباره تلك الخدمات التي تمنع أو تقلل عامل المخاطرة التي يتعرض لها الأصل ويصبح عديم الفائدة بالنسبة للمشروع . ومصاريف التأسيس ما هي إلا قيمة الخدمات التي يقدمها المؤسسون للشركة عند بداية تكوينها والتي تستفيد منها عدة سنين مستقبلة وهكذا .

وتعريف الأصل فى صورة خدمات يعتبر تعريفاً أكثر شمولاً من التعاريف السابقة حيث أن الخدمات التى تعبر عن الأصل يمكن استخدامها فى أغراض إنتاجية للمشروع ، كما يمكن استخدامها فى تسديد ديون والتزامات المنشأة . وبذلك نكون قد جمعنا بين كل صفات الأصل : مقدرته الإنتاجية ومقدرته على سداد الديون .

طبيعة الخصوم Nature of Liabilities :

كما فى حالة الأصول لا يوجد اتفاق تام بين المحاسبين بخصوص تعريف الخصوم فهناك من يعرف الخصوم على أنها حقوق الغير طرف أصحاب المشروع Claims against the properietor أو بمعنى آخر مسئوليات أو التزامات أصحاب المشروع تجاه الغير Obligations of proprietors . وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر ملاك المشروع وبالتالى مع نظرية الملكية المشتركة . وإذا أيدنا هذا التعريف للخصوم يجب أن يكون عنوان الجانب الأيسر من قائمة المركز المالى « رأس المال والخصوم » حيث أن رأس المال يعبر عن حقوق أصحاب المشروع ، وأما الخصوم فتعبر عن حقوق الغير وهناك اختلاف فى طبيعة كل منهما .

أما أصحاب نظرية الشخصية المعنوية الذين يؤيدون وجهة نظر الإدارة ولا يفرقون بين رأس المال المملوك ورأس المال المقترض فانهم يعرفون الخصوم على أنها حقوق على أصول المنشأة Claims on the Assets سواء حقوق الغير أو حقوق أصحاب المشروع . ومجاراة مع هذا التعريف للخصوم يمكن أن نعنون الجانب الأيسر من قائمة المركز المالى بعنوان « الخصوم » فقط .

أما بالنسبة لمشكلة عرض بيانات المركز المالى فهناك طريقتان لعرض تلك البيانات :

(١) الطريقة التقليدية لعرض تلك البيانات والتى تتمثل فى عرض هذه البيانات فى شكل جدول أو حساب ذو جانبين ، جانب يمثل الأصول أو

الموجودات أو أوجه الاستثمار والجانب الآخر ويمثل الخصوم ورأس المال أو الالتزامات أو مصادر الأموال .

(ب) الاتجاه الحديث لعرض هذه البيانات والتى يتمثل فى عرض بيانات المركز المالى فى شكل تقرير أو قائمة Report Form . وطبقاً لهذه الطريقة فانه يمكن عرض بيانات المركز المالى وترتيبها فى شكل تقرير أو قائمة وبطرق متعددة تمكن من إيجاد ارتباط أو علاقات لها أهميتها بين مجموعات كل مصادر الأموال وأوجه الاستثمار ( أو بين الأصول والخصوم رأس المال ) .

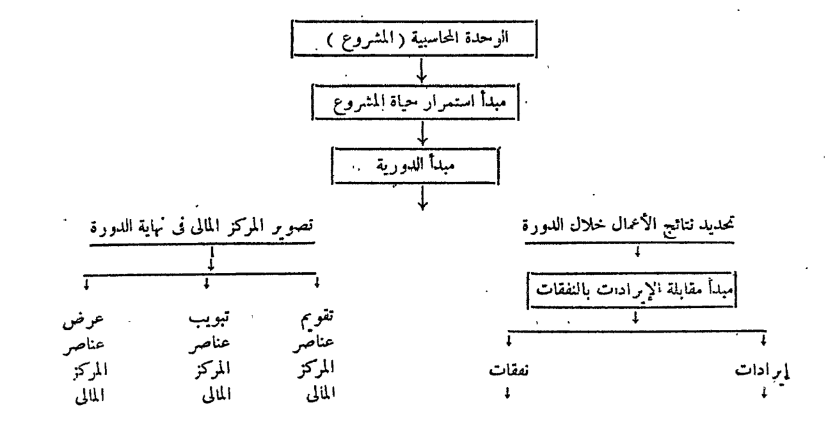
ونعرض فيما يلى نموذجاً لمركز مالى لإحدى الشركات يتمشى مع الاتجاه الحديث لعرض بيانات المركز المالى :

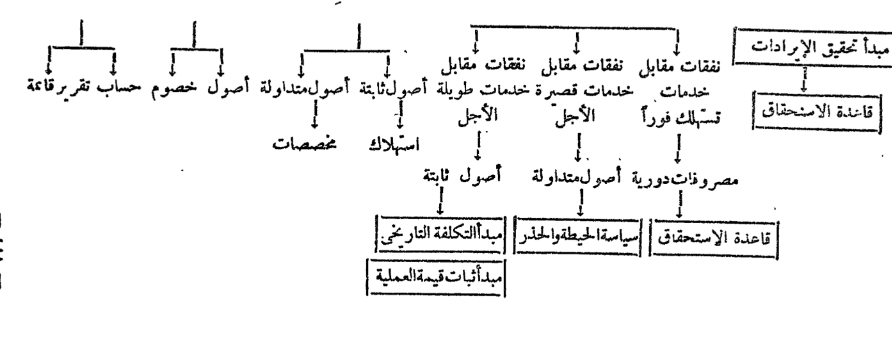
قائمة المركز المالي لشركة . . . . في . . . .

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| أولا ـ أوجه الاستثمار ( أصول ) | | | |
| أوجه استثمار طويلة الأجل ( أصول ثابتة ) | | | |
| أراضي | | × | |
| مباني ( تكلفة ) | × | | |
| ـ مخصص استهلاك | × | | |
| عدد وآلات ( تكلفة ) | × | | |
| ـ مخصص استهلاك | × | | |
| | | × | |
| سيارات ( تكلفة ) | × | | |
| ـ مخصص استهلاك | × | | |
| | | × | |
| أثاث ( تكلفة ) | × | | |
| ـ مخصص استهلاك | × | | |
| | | × | |
| مجموع أوجه الاستثمار طويلة الأجل | | | ×× |
| أوجه استثمار قصيرة الأجل ( أصول متداولة ) | | | |
| بضاعة بالمخزن | | × | |
| مدينون | × | | |
| ـ مخصص ديون مشكوك فيها | × | | |
| | | × | |
| أوراق قبض | × | | |
| ـ مخصص أجيو | × | | |
| | | × | |
| استثمارات مالية | × | | |
| ـ مخصص هبوط أسعار | × | | |
| | | × | |
| نقدية : | | | |
| نقدية بالبنوك | × | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| نقدية بالخزينة | × | | |
| | | × | |
| مجموع أوجه الاستثمار قصيرة الأجل | | | ×× |
| مجموع أوجه الاستثمار | | | ×× |
| ثانياً – مصادر الأموال : ( رأس مال وخصوم ) | | | |
| حقوق الشركاء : | | | |
| رأس مال الشركة : | | | |
| حصة الشريك ا | × | | |
| حصة الشريك ب | × | | |
| | | × | |
| حسابات شخصية : | | | |
| حساب شخص ا | × | | |
| حساب شخص ب | × | | |
| | | × | |
| مجموع حقوق الشركاء | | — | × |
| حقوق الغير : | | | |
| التزامات طويلة الأجل : ( خصوم ثابتة ) | | | |
| قرض بضمان العقار | | × | |
| التزامات قصيرة الأجل : ( خصوم متداولة ) | | | |
| بنك ( مسحب على المكشوف ) | × | | |
| دائنون | × | | |
| أوراق دفع | × | | |
| مصروفات مستحقة | × | | |
| | | × | |
| مجموع حقوق الغير | | | ×× |
| مجموع مصادر أموال | | | ××× |

وفى ختام هذا الباب نلخص المبادئ والفروض والسياسات التى تحكم تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى فى الشكل التالى :


الوحدة المحاسبية ( المشروع )
مبدأ استمرار حياة المشروع
مبدأ الدورية
تحديد نتائج الأعمال خلال الدورة
مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات
إيرادات
نفقات
تصوير المركز المالى فى نهاية الدورة
تقويم عناصر المركز المالى
تبويب عناصر المركز المالى
عرض عناصر المركز المالى


مبدأ تحقيق الإيرادات
قاعدة الاستحقاق
نفقات مقابل خدمات تستهلك فوراً
نفقات مقابل خدمات قصيرة الأجل
نفقات مقابل خدمات طويلة الأجل
مصروفات دورية
أصول متداولة
أصول ثابتة
قاعدة الاستحقاق
سياسة الحيطة والحذر
مبدأ التكلفة التاريخي
مبدأ ثبات قيمة العملية
أصول ثابتة
أصول متداولة
استهلاك
مخصصات
أصول
خصوم
حساب
تقرير قائمة

# الباب الخامس

## انفصال شركة التضامن

- مقدمة
- الفصل الأول : المشاكل المحاسبية لتصفية شركات التضامن
- الفصل الثانى : انقضاء شركة تضامن بسبب بيعها لشركة مساهمة
- الفصل الثالث : انقضاء شركة التضامن بسبب انضمامها أو اندماجها فى شركة تضامن أخرى
- الفصل الرابع : انقضاء شركة التضامن وإعادة تنظيمها

## مقدمة

الأسباب العامة لانقضاء الشركات :

هناك أسباب عامة للانقضاء تشترك فيها جميع الشركات سواء كانت شركات أشخاص أو شركات أموال وهى :

أولا — انقضاء الميعاد المحدد للشركة وذلك ما لم يتضمن عقد الشركة شرطاً يقضى بالتجديد :

ثانياً — إجماع الشركاء على إنهاء الشركة قبل حلول الميعاد المحدد لانقضائها

ثالثاً — انتهاء العمل الذى تأسست الشركة من أجله حتى ولو لم تنته المدة المحدودة للشركة فى عقد تاسيسها .

رابعاً — هلاك جميع موجودات الشركة أو معظمها بحيث يتعذر الاستمرار فى أعمال الشركة :

خامساً — انضمام الشركة إلى شركة أخرى قائمة أو اندماج الشركة مع شركة أو أكثر وتكوين شركة جديدة .

سادساً — التأميم وهو استيلاء الدولة على الشركة مقابل تعويض عادل تدفعه الدولة للشركاء أو المساهمين .

الأسباب الخاصة لانقضاء شركات الأشخاص :

أولا — انسحاب أحد الشركاء من الشركة بشرط أن يكون انسحابه مشروعاً قانوناً . فاذا كانت الشركة غير محددة المدة فيجوز للشريك الانسحاب بشرط إعلان رغبته فى الانسحاب إلى سائر الشركاء ، وأن يكون الانسحاب بحسن نية ، وأن يختار الوقت المناسب للانسحاب . أما إذا كانت الشركة محددة المدة فلا يجوز الانسحاب قبل حلول الأجل .

ثانياً — وجود أسباب قوية تدعو إلى الانقضاء ويكون ذلك نتيجة لحكم قضائى كوقوع منازعة شديدة بين الشركاء ، أو وقوع أزمة اقتصادية شديدة

تحول دون الاستمرار فى الشركة ، أو إصابة أحد الشركاء بمرض أو عاهة تقعده عن مواصلة العمل فى الشركة .

ثالثاً — عدم قيام أحد الشركاء بما تعهد به .

رابعاً — وفاة أو إعسار أو إفلاس أو الحجر على أحد الشركاء نتيجة إصابته بالسفه أو العته أو الجنون .

خامساً — بيع الشركة إلى شركة مساهمة .

المشاكل المحاسبية لإنقضاء شركات التضامن :

يترتب على إنقضاء الشركة وجوب حلها وانتهاء العمل بعقد الشركة الأصلى . والمشاكل المحاسبية التى تواجهنا عند حل الشركة تتوقف على سبب الانقضاء ونتيجته . ولعلنا نفرق هنا بين أربعة حالات :

أولاً — انقضاء الشركة وحلها ثم تصفيتها . ونقصد بالتصفية انتهاء أعمال الشركة Liquidation . فيعين للشركة مصفى يقوم ببيع أصول الشركة وتحصيل ما لها من ديون طرف الغير ، ثم تسديد ما عليها من ديون للغير ، وأخيراً توزيع ما تبقى بعد ذلك من أموال على أصحاب الحقوق فى المشروع .

ثانياً — انقضاء الشركة وحلها بسبب بيع الشركة إلى شركة مساهمة ، وحل الشركة فى هذه الحالة لا يؤدى إلى بيع الأصول وتحصيل الديون وسداد الالتزامات التى على الشركة للغير وتوزيع الباقى على الشركاء ، ولكنه يؤدى إلى نقل كل أو بعض أصول شركة التضامن إلى شركة المساهمة وتتعهد الشركة المساهمة بسداد كل أو بعض ديون شركة التضامن . وفى مقابل صافى الأصول المنقولة تدفع شركة المساهمة ثمناً معيناً يقدم عادة فى صورة « أسهم عينية » .

ثالثاً — انقضاء الشركة وحلها ثم إعادة تكوينها وذلك فى حالة انضمام الشركة إلى شركة أخرى قائمة Merger أو اندماج الشركة مع شركة أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة Amalgamation ؛ وحل الشركة المنضمة أو المندمجة لا يستتبع بالتالى تحويل أصول الشركة إلى نقدية وسداد ما عليها

من التزامات كما فى حالة التصفية ولكنه يؤدى إلى انتقال الأصول المختلفة بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الجديدة وتتعهد الشركة الجديدة بسداد كل أو بعض ديون الشركة المنضمة أو المندمجة ويصبح الشركاء فى الشركة المنضمة أو المندمجة شركاء فى الشركة الجديدة .

رابعاً — انقضاء الشركة ثم إعادة تنظيمها . وإعادة التنظيم هو مجرد إجراء تغييرات على هيكل رأس المال Capital Readjustment وذلك عن طريق تخفيض رأس المال أو زيادته أو إعادة تقدير عناصر الأصول والخصوم المختلفة ويلاحظ أن إعادة التنظيم لا يؤدى إلى حل الشركة ولا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الحال عند إعادة تكوين الشركة .

وقد يترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو أكثر من الشركة أو انضمام شريك جديد .

وسوف نتناول فيما يلى معالجة المشاكل المحاسبية التى تنشأ فى كل حالة من الحالات السابقة .

# الفصل الأول

## المشاكل المحاسبية للتصفية

عند إجراء عملية التصفية يواجه المحاسب بعض المشاكل المحاسبية التى تحتاج إلى معالجة فى الدفاتر وهذه المشاكل تنشأ عند :

١ — تحويل أصول الشركة إلى نقدية .

٢ — توزيع النقدية .

**تحويل أصول الشركة إلى نقدية :**

تبدأ عملية التصفية من الناحية المحاسبية عادة باقفال الدفاتر وإعداد قائمة تبين المركز المالى للشركة فى تاريخ بدء التصفية — أى قائمة بما تملكه الشركة من أصول وما عليها من التزامات مختلفة . ثم يقوم المصفى ببيع أصول المنشاة وتحويلها إلى نقدية سائلة وكذلك تحصيل ما للشركة من ديون لدى الغير ممثلة فى شكل حسابات مدينين أو أوراق قبض أو مبالغ مدفوعة مقدماً أو تامينات لدى الغير .

ولمعرفة ما تسفر عنه عملية البيع والتحصيل هذه من ربح أو خسارة يفتح حساب يسمى ح / التصفية وتتوقف القيود المحاسبية التى تجرى بالدفاتر والتى ترحل إلى هذا الحساب الجديد على الطريقة التى يتمكن بها المصفى من بيع الأصول وتحصيل الديون . فقد يتبع المصفى إحدى طريقتين لتحويل أصول الشركة إلى نقدية :

**١ — تحويل أصول المنشأة دفعة واحدة إلى نقدية :**

قد يتمكن المصفى من بيع أصول المنشاة وتحصيل كل ما لها من ديون دفعة واحدة وفى هذه الحالة يتعذر علينا معرفة الربح أو الخسارة الناتجة من بيع أى أصل أو تحصيل أى دين على حدة وإنما يمكننا الوصول إلى صافى الربح أو

الخسارة التى حققتها عملية تحويل الأصول — كوحدة واحدة — إلى نقدية . ويتم ذلك بجعل حساب التصفية مديناً بالقيمة الدفترية للاصول التى أمكن تحويلها إلى نقدية سواء بالبيع أو التحصيل مع جعل حسابات تلك الأصول المختلفة دائنة بنفس القيمة وبذلك تقفل حسابات تلك الأصول ويكون القيد كالآتى :

من حـ / التصفية

إلى مذكورين

حـ / الأراضى والمبانى

حـ / العدد والآلات

حـ / الأثاث

حـ / المدينين

حـ / أوراق قبض

الخ

ثم تثبت القيمة التى حققها المصفى من عملية تحويل تلك الأصول إلى نقدية وذلك بجعل حساب التصفية دائناً بهذه القيمة مع جعل حساب الخزينة أو البنك مديناً ويكون القيد كالآتى :

من حـ / الخزينة أو حـ / البنك

إلى حـ / التصفية

٢ — تحويل كل أصل على حدة إلى نقدية :

قد لا يتمكن المصفى من إتمام عملية تحويل أصول المنشاة إلى نقدية دفعة واحدة بل يقوم المصفى ببيع كل أصل أو تحصيل كل دين من ديون المنشاة على حدة كلما تهيات له الظروف المناسبة . وفى هذه الحالة يمكن تحديد مقدار الربح أو الخسارة الناتجة من تحويل كل أصل إلى نقدية وذلك بمقارنة القيمة النقدية التى حصل عليها المصفى من تحويل الأصل إلى نقدية بالقيمة الدفترية لهذا الأصل فى تاريخ بدء عملية التصفية .

فاذا كانت القيمة النقدية التى تحققت من عملية التحويل أكبر من القيمة الدفترية للاصل كان الفرق بين القيمتين ممثلا للربح الناتج من عملية التحويل

ولإثبات عملية بيع الأصل بجعل حساب الخزينة أو البنك مديناً بثمن البيع وحساب الأصل دائناً بقيمته الدفترية وحساب التصفية دائناً بالفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية للاصل ويكون القيد كالآتى :

من حـ / الخزينة أو حـ / البنك ( القيمة المحصلة )

إلى مذكورين

حـ / الأصل ( القيمة الدفتريه )

حـ / التصفية ( الفرق )

ويترتب على إجراء هذا القيد وترحيله إلى الحسابات الخاصة به إقفال حساب الأصل وجعل حساب التصفية دائناً بالربح الناتج من بيع هذا الأصل .

أما إذا كانت القيمة النقدية من بيع الأصل أو تحصيل الدين أقل من القيمة الدفترية لهذا الأصل كان الفرق ممثلا للخسارة الناتجة من عملية تحويل هذا الأصل إلى نقدية سائلة . ولإثبات هذه العملية بجعل حساب الأصل المباع أو الحساب الممثل للدين المحصل دائناً بالقيمة الدفترية مع جعل حساب البنك أو الخزينة مديناً بثمن البيع أو بالقيمة المحصلة وحساب التصفية مديناً بالفرق بين القيمة الدفترية للاصل والقيمة المحصلة ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

حـ / البنك أو الخزينة ( القيمة المحصلة )

حـ / التصفية ( الفرق )

إلى حـ / الأصل ( القيسة الدفترية )

ويؤدى هذا القيد إلى قفل حساب الأصل وترحيل الخسارة الناتجة عن عملية تحويل هذا الأصل إلى نقدية إلى الجانب المدين من حساب التصفية .

**ملاحظات :**

١ — قد يتفق الشركاء فيما بينهم على أن يستولى أحد الشركاء على أحد أصول الشركة وفى هذه الحالة بجعل حساب رأس مال هذا الشريك مديناً بالقيمة التى قدرت لهذا الأصل مع جعل حساب الأصل دائناً بالقيمة الدفترية لهذا الأصل والفرق بين القيمتين يرحل إلى حساب التصفية . فان كان الفرق

مثلا لخسارة جعل حساب التصفية مديناً به وإن كان ممثلا لربح جعل حساب التصفية دائناً به وتكون القيود كالآتى :

من حـ / رأس مال الشريك ( القيمة المقدرة )

إلى مذكورين

حـ / الأصل ( القيمة الدفترية )

حـ / التصفية ( الربح )

أو

من مذكورين

حـ / رأس مال الشريك ( القيمة المقدرة )

حـ / التصفية ( خسارة )

إلى حـ / الأصل ( القيمة الدفترية )

٢ — هناك بعض الحسابات التى تظهر ضمن أصول المنشأة لا تطبق عليها أحكام التحويل السابقة حيث أنها بطبيعتها تمثل نقدية حاضرة مثل حساب البنك أو الخزينة أو لأنها تمثل خسائر تجارية سابقة لم يسبق توزيعها على الشركاء فى السنوات السابقة . وهذه الخسائر لا علاقة لها بعملية التصفية وبالتالى لا ترحل إلى حساب التصفية حتى يظهر لنا هذا الحساب خسائر أو أرباح عملية التصفية وكذلك الحال بالنسبة للأرصدة المدينة للحسابات الشخصية للشركاء فهذه تقفل مباشرة بترحيلها لحسابات رؤوس أموالهم .

٣ — فى حالة وجود بعض مخصصات خاصة باحد الأصول التى حولت إلى نقدية مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصص هبوط الأسعار فتقفل حسابات تلك المخصصات بترحيلها إلى الجانب الدائن من حساب التصفية أما بالنسبة لمخصصات استهلاك الأصول الثابتة فتقفل مع حسابات الأصول المتعلقة بها .

**توزيع النقدية :**

بجانب تحويل أصول الشركة إلى نقدية سائلة فان من واجبات المصفى توزيع النقدية المتحصلة والمتبقية لدى الشركة وقت بدء التصفية على أصحاب الحقوق المختلفة ويتم التوزيع باحدى طريقتين :

أولا : توزيع النقدية بعد إتمام تحويل كل أصول الشركة إلى نقدية وبعد معرفة الأبارح أو الخسارة النهائية لعملية التصفية وسوف نطلق على هذه الطريقة « توزيع النقدية دفعة واحدة » .

ثانياً : توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول أو تحصيل الديون أولا باول قبل إتمام تحويل كل الأصول النقدية وبالتالى قبل الوصول إلى النتيجة النهائية لعملية التصفية من ربح أو خسارة وسوف نطلق على هذه الطريقة « طريقة التوزيع على دفعات » .

**أولا : توزيع النقدية دفعة واحدة :**

عند توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون على أصحاب الحقوق المختلفة فى المشروع يراعى المصفى الترتيب القانونى لأصحاب هذه الحقوق . ويمكن تقسيم الحقوق فى الشركة من ناحية الأفضلية أو الأولوية فى حق السداد إلى قسمين رئيسيين :

١ — حقوق الغير : وتشمل هذه الحقوق جميع ما على الشركة من التزامات أو ديون للغير . ويجب على المصفى أن يراعى فى سداد هذه الحقوق أولويتها القانونية . فمن هذه الحقوق أو الالتزامات ما هو ثابت بدفاتر المنشاة ووارد ضمن قائمة المركز المالى التى أعدت وقت بدء عملية التصفية مثل حسابات الديون التى على الشركة للغير سواء أكانت ديون ممتازة برهن معين أو ديون عادية وسواء ما كان منها ممثلا فى شكل دين شخصى (كحسابات الدائنين) أو ما كان منها ممثلا فى شكل ورقة تجارية (كاوراق الدفع) أو ما كان منها ممثلا فى شكل مستحقات للغير (كمهايا أو أجور أو عملات مستحقة) .

ومن هذه الحقوق والالتزامات أيضاً ما هو لاحق على انقضاء الشركة كالمصاريف القضائية والمصاريف التى تستلزمها عمليات التصفية وكذلك المصاريف التى يضطر المصفى لانفاقها لإتمام عمليات تكون المنشاة قد تعاقدت بها ولم يتم بعد إنجازها . ولا شك أن هذه المصاريف واجبة السداد قبل غيرها من حقوق الغير

وتثبت المصاريف التى تستلزمها عملية التصفية باحدى طريقتين :

الطريقة الأولى : وتقضى بتوسيط حساب لتلك المصروفات يسمى ح / مصاريف التصفية بجعل مديناً بكل ما يصرف على عملية التصفية مع جعل حساب البنك أو الخزينة دائناً ويكون القيد :

من ح / مصاريف التصفية      إلى ح / البنك أو الخزينة

ثم يقفل هذا الحساب مع حساب التصفية السابق الإشارة إليه وذلك بجعل حساب التصفية مديناً وحساب مصاريف التصفية دائناً ويكون القيد كالآتى :

من ح / التصفية      إلى ح / مصاريف التصفية

أما الطريقة الثانية : فتقضى بعدم توسيط حساب مصاريف التصفية وإنما تحمل المصاريف مباشرة لحساب التصفية وذلك بجعل حساب التصفية مديناً وحساب الخزينة أو البنك دائناً بكل ما يصرف على عملية التصفية من مصاريف ويكون القيد كالآتى :

من ح / التصفية      إلى ح / الخزينة

وبعد قيام المصفى بسداد المصاريف القضائية ومصاريف التصفية يقوم بسداد حقوق الدائنين الممتازة والتى تشمل المصروفات القضائية والمبالغ المستحقة للخزانة العامة والمبالغ المستحقة للخدم والكتبة والعمال من أجر أو راتب من أى نوع كان خلال الستة أشهر الأخيرة ؛ ثم الديون المضمونة برهن أو اختصاص أو امتياز عقارى معين .

وبعد سداد هذه الديون الممتازة يقوم المصفى بسداد حقوق الغير العادية مثل أرصدة حسابات الدائنين وأوراق الدفع .

وقد يتم سداد الدين الذى على الشركة بالكامل ، وهنا يجرى القيد كالآتى :

من حـ/ الدائنين

أو حـ / أوراق الدفع

إلى حـ / الخزينة أو البنك

وقد يتمكن المصفى من الحصول على خصم من الدائنين أو من قيمة أوراق الدفع فى هذه الحالة يعتبر هذا الخصم بمثابة ربح لعملية التصفية يجب ترحيله لحساب التصفية ويكون قيد اليومية فى هذه الحالة كالآتى :

من حـ / الدائنين ( رصيد الدفاتر )

إلى مذكورين

حـ / البنك ( قيمة ما سدد فعلا )

حـ / التصفية ( مقدار ما تنازل عنه الدائنون )

ويدخل ضمن حقوق الغير الواجبة السداد بعد الديون العادية حسابات قروض الشركاء . فهذه القروض يستحقها الشريك بصفته مقرضاً للشركة وليس بصفته شريكاً فى الشركة . وبذلك لا تعتبر هذه القروض ضمن حقوق الشركاء التى سيأتى ذكرها فيما بعد : على أن المصفى يجب أن يحتاط للامر قبل سداده لقروض الشركاء وذلك بالتاكد من النتيجة النهائية للتصفية فان كانت نتيجة التصفية خسارة يتعدى نصيب أحد الشركاء منها رأس ماله فى الشركة فلا يجوز للمصفى فى هذه الحالة سداد قرض الشريك أولا ، بل يجب عليه استخدام كل أو جزء من قرض هذا الشريك لسداد رصيد رأس ماله المدين .

٢ — حقوق الشركاء :

بعد سداد حقوق الغير وبالترتيب القانونى السابق الإشارة إليه يقوم المصفى بسداد حقوق الشركاء فى الشركة ، وتتضمن هذه الحقوق ما يأتى :

— حصة الشريك فى رأس مال الشركة .

٢ — نصيب الشريك من الأرباح والخسائر التجارية التى حققتها الشركة فى السنوات السابقة ولم توزع على الشركاء.

٣ — نصيب الشريك من الاحتياطيات العامة التى حجزتها الشركة من أرباح السنوات السابقة بقصد تدعيم المركز المالى للشركة.

٤ — رصيد حسابه الشخصى المدين أو الدائن.

٥ — نصيب الشريك من أرباح أو خسائر عملية التصفية.

ويتم تجميع هذه الحقوق جميعاً فى حساب واحد هو حساب رأس مال الشريك وتحت الخانة الخاصة بهذا الشريك فى حـ / رأس مال الشركة حتى يمكن تحديد المركز النهائى لكل شريك. ويتم التحديد والتجميع بموجب قيود تجرى فى الدفاتر نلخصها فيما يلى :

١ — توزيع الأرباح أو الخسائر التجارية القديمة :

سبق أن أوضحنا أن الخسائر أو الأرباح التجارية المتعلقة بالسنوات السابقة والتى لم يسبق توزيعها على الشركاء لا علاقة لها بعملية التصفية وبذلك لا يجوز ترحيل الخسائر لحساب التصفية بل توزع مباشرة على الشركاء بالنسبة التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر ويكون القيد كالآتى :

(ا) رصيد دائن ( الأرباح )

من حـ / أرباح وخسائر

إلى حـ / رأس المال

(ا) . .

(ب) . .

(ب) رصيد مدين ( خسائر ) :

من حـ / رأس مال

(ا) . . . .

(ب) . . . .

إلى حـ / الأرباح والخسائر

٢ - توزيع الاحتياطيات العامة :

لا علاقة لهذه الاحتياطيات بعملية التصفية وبذلك لا يرحل رصيدها لحساب التصفية بل توزع على الشركاء مباشرة بالنسب التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر ويكون القيد كالآتى :

من حـ / الاحتياطى العام إلى حـ / رأس المال

. . . (أ)

. . . (ب)

٣ - ترحيل أرصدة الحسابات الشخصية :

(أ) رصيد دائن :

من حـ / شخصى (أ) إلى حـ / رأس المال (أ)

(ب) رصيد مدين :

من حـ / رأس المال (ب) إلى حـ / شخصى (ب)

٤ - توزيع خسائر أو أرباح التصفية :

يمثل رصيد حساب التصفية السابق الإشارة إليه نتيجة أعمال التصفية من أرباح أو خسائر ويوزع هذا الرصيد على الشركاء بنفس النسبة التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر التجارية ويرحل نصيب كل شريك من نتيجة التصفية إلى رأس ماله بالقيد الآتى :

(أ) حالة وجود رصيد دائن بحساب التصفية :

من حـ / التصفية (ويدل ذلك الرصيد على صافى أرباح التصفية)

إلى حـ / رأس المال

. . . (أ)

. . . (ب)

(ب) حالة وجود رصيد مدين بحساب التصفية :

( ويدل هذا الرصيد المدين على صافى خسائر التصفية )

من حـ / رأس المال

« « « (ا)

« « « (ب)

إلى حـ / التصفية

وبعد تحديد حقوق الشركة وتجميعها فى حسابات رؤوس أموالهم ترصد حسابات رؤوس أموال الشركاء فان كان الرصيد دائناً دل على صافى المستحق للشريك . وعندما يقوم المصفى بسداد هذا الرصيد يقفل حساب رأس المال بالقيد الآتى :

من حـ / رأس مال « ا » إلى حـ / البنك

أما إذا كان الرصيد النهائى لحقوق الشريك مديناً دل ذلك على المبلغ الذى يجب على الشريك سداده للمصفى ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من حـ / البنك إلى حـ / رأس المال «ب»

**النتائج المحتملة وما يترتب عليها من مشاكل فى توزيع النقدية :**

شرحنا فيما سبق المراحل المختلفة التى تمر بها عملية التصفية من تحويل أصول الشركة إلى نقدية ثم توزيع هذه النقدية المتحصلة على أصحاب الحقوق المختلفة فى المشروع حسب الترتيب القانونى لهذه الحقوق . إلا أن المصفى قد تقابله بعض المشاكل فى توزيع النقدية على الشركاء وتتوقف تلك المشاكل وبالتالى المعالجة المحاسبية لها على ما تنتهى إليه عملية التصفية من نتائج .

فقد تنتهى عملية التصفية بربح ، وهنا لايجد المصفى أى صعوبة فى توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون . فبعد سداد حقوق الغير حسب الترتيب القانونى لتلك الحقوق نجد أن النقدية المتبقية تكون مساوية لمجموع حقوق الشركاء النهائية وعندئذ يقوم المصفى بتوزيع تلك النقدية المتبقية

على الشركاء بنسبة أرصدة رؤوس أموالهم النهائية . ويترتب على ذلك أن كل شريك يسترد أكثر من حصته الأصلية فى رأس مال الشركة .

وقد تنتهى التصفية بخسارة لا يتعدى نصيب كل شريك منها ما له من حقوق فى الشركة فى تاريخ التصفية . وفى هذه الحالة أيضاً لا يجد المصفى أية صعوبة فى توزيع النقدية المتحصلة . فبعد قيام المصفى بسداد حقوق الغير يجد أن النقدية المتبقية كافية لسداد الحقوق النهائية للشركاء إلا أن كل شريك فى هذه الحالة يسترد مبلغاً أقل من صافى حقوقه فى الشركة وقت التصفية .

وقد تنتهى عملية التصفية بخسارة يتعدى نصيب أحد الشركاء منها ماله من حقوق قبل الشركة فى تاريخ التصفية . وفى هذه الحالة يظهر لنا حساب رأس مال هذا الشريك رصيداً مديناً . وفى هذه الحالة تقابل المصفى صعوبة فى توزيع النقدية المتبقية على الشركاء الذين لم تتعد أنصبتهم من خسائر التصفية صافى حقوقهم فى الشركة أى الشركاء الذين تظهر حسابات رؤوس أموالهم أرصدة دائنة فلكى يتمكن المصفى من سداد المستحق للشركاء ذوى الأرصدة الدائنة يجب على الشريك ذو الرصيد المدين أن يقوم بسداد المستحق عليه نقداً . ويلاحظ أنه إذا كان هناك قرض لهذا الشريك يجب على المصفى قبل سداده لهذا القرض إجراء المقاصة بين حساب القرض والرصيد المدين لرأس مال هذا الشريك ثم سداد الباقى من القرض إن وجد أو مطالبة الشريك بالباقى من رصيد رأس ماله المدين .

أما إذا إنتهت عملية التصفية بخسارة يزيد نصيب أحد الشركاء منها على ماله من حقوق فى الشركة وقت التصفية ولم يكن لهذا الشريك حساب قرض قبل الشركة أو أموال شخصية تمكنه من سداد رصيد حساب رأس ماله المدين أو بمعنى آخر إذا كان هذا الشريك معسراً فان المصفى لن يتمكن من سداد المستحق للشركاء ذوى الأرصدة الدائنة إلا إذا تحملوا نتيجة إعسار هـذا الشريك . ولمـا كان الشركاء فى شركات التضـامن متضامنون فيجب توزيـع دين الشـريك المعسـر ( أى رصيـد حـ / رأس ماله

المدين » عليهم . فان كان عدد الشركاء إثنين تحمل الشريك الثانى كل دين الشريك المعسر . أما إذا كان عدد الشركاء ثلاثة فأكثر فيوزع دين الشريك المعسر على الشركاء الآخرين بالنسبة التى يقتسمون بها الأرباح أو الخسائر فى الشركة .

وبعد تحميل كل شريك نصيبه من دين الشريك المعسر يصبح مجموع حقوق الشركاء الآخرين النهائية مطابقاً للنقدية المتبقية لدى المصفى بعد سداد حقوق الغير فيقوم المصفى بسداد المستحق لكل شريك .

وأخيراً فقد تنتهى عملية التصفية بخسارة تزيد على ماللشركاء جميعاً من حقوق فى الشركة . أى يتعدى نصيب كل شريك من خسائر التصفية ماله من حقوق فى الشركة وفى هذه الحالة يجد المصفى أن النقدية المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون لا تكفى حتى لسداد حقوق الغير . فان كان لدى الشركاء أموالا شخصية تمكنهم من سداد المستحق عليهم وقاموا بالسداد تمكن المصفى من سداد حقوق الغير كاملة ، أما إذا كان جميع الشركاء معسرين أى ليس لديهم أموالا خاصة تمكنهم من سداد المستحق عليهم فلا مناص أمام الدائنين غير إقتسام النقدية المتبقية بينهم كل بنسبة ما له من دين والتنازل عن الباقى من ديونهم . ويكون للدائنين فى هذه الحالة حق الرجوع على الشركاء إذا ما تحسنت ظروفهم المالية خلال الخمس سنوات التالية بمقدار ما تنازلوا عنه .

وسوف نورد فيما يلى أمثلة تطبيقية توضح النتائج المختلفة للتصفية وما ينشأ عن كل منها من مشاكل فى توزيع النقدية وكيفية معالجة تلك المشاكل.

مثال « ١ » :

وجود رصيد دائن فى حـ / رأس مال كل شريك :

ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ على التوالى وفى ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة بسبب إنتهاء الغرض الذى أنشئت من أجله وكان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

| البيان | | |
| --- | --- | --- |
| **أصول ثابتة** | | |
| عقارات «بعد الإستهلاك» | ٢٥٠٠ | |
| أثاث وتركيبات «بعد الإستهلاك» | ٥٠٠ | ٣٠٠٠ |
| **أصول متداولة** | | |
| بضاعة بالمخزن | ٢٠٠٠ | |
| ٣١٠٠ مدينون | | |
| ١٠٠ — م. د. م | ٣٠٠٠ | |
| أوراق قبض | ١٠٠٠ | |
| حساب شخصي ا | ١٠٠ | |
| نقدية بالبنوك | ١٧٠٠ | ٧٨٠٠ |
| **أرصدة مدينة أخرى** | | |
| إعلانات مقدمة | ٢٠٠ | |
| ح/أرباح وخسائر | ٥٠٠ | ٧٠٠ |
| | | ١١٥٠٠ |

| البيان | | |
| --- | --- | --- |
| **رأس مال الشركة** | | |
| ا | ٤٠٠٠ | |
| ب | ٣٠٠٠ | |
| حـ | ٢٠٠٠ | ٩٠٠٠ |
| قرض برهن العقار | | ١٠٠٠ |
| **خصوم متداولة** | | |
| دائنون | ٩٠٠ | |
| حساب شخصي ب | ٤٠٠ | |
| حساب شخصي حـ | ٢٠٠ | ١٥٠٠ |
| | | ١١٥٠٠ |

فاذا علمت أن :

١ — العقارات بيعت بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والأثاث والتركيبات بمبلغ ٤٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٢١١٠ جنيه .

٢ — لم يتمكن المصفى إلا من تحصيل ٢٩٠٠ جنيه من المدينين كما حصل الكمبيالات التى لدى الشركة .

٣ — لم يتمكن المصفى من استرداد المبالغ المدفوعة مقدماً لشركة الإعلانات .

٤ — مصاريف التصفية بلغت ٢٠٠ جنيه .

٥ — الدائنون تنازلوا عن ١٠٪ مما لهم كما سدد القرض بالكامل .

والمطلوب :

١ — إجراء قيود اليومية اللازمة لإنهاء عملية التصفية .

٢ — تصوير حسابات التصفية اللازمة .

• • •

## الحـــــل

أولا : قيود اليومية :

| مبالغ منه | مبالغ له | بيــــان |
|---|---|---|
| ٤٠٠٠ | | من حـ/البنـــك إلى مذكورين |
| | ٢٥٠٠ | حـ/العقـــارات |
| | ١٥٠٠ | حـ/التصفيـــة |
| | | « إثبات المتحصل من بيع العقارات وترحيل الأرباح إلى حـ/ التصفية » .

| مبالغ منه | مبالغ له | بيـــان |
| --- | --- | --- |
| | | من مذكورين |
| ٤٠٠ | | ح/البنك |
| ١٠٠ | | ح/التصفية |
| | ٥٠٠ | إلى ح/الأثاث والتركيبات |
| | | ( إثبات المتحصل من بيع الأثاث وترحيل الخسارة لحساب التصفية ) |
| ٢١١٠ | | من ح/البنك — إلى مذكورين |
| | ٢٠٠٠ | ح/البضاعة |
| | ١١٠ | ح/التصفية |
| | | ( إثبات المتحصل من بيع البضاعة وترحيل الربح إلى ح/التصفية ) |
| | | من مذكورين |
| ٢٩٠٠ | | ح/البنك |
| ٢٠٠ | | ح/التصفية |
| | ٣١٠٠ | إلى ح/المدينين |
| | | ( إثبات المتحصل من المدينين وترحيل ما أعدم من ديون إلى ح/التصفية ) |
| ١٠٠٠ | | من ح/البنك |
| | ١٠٠٠ | إلى ح/أوراق القبض |
| | | ( إثبات المتحصل من أوراق القبض ) |

| مبالغ | | بيـــان |
|---|---|---|
| منــه | لــه | |
| ٢٠٠ | | من حـ/التصفيـــة |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/الإعلانات المقدمـــة |
| | | ( تحميل حساب التصفية بقيمة الإعلانات التى لم يتمكن المصفى من استردادها ) |
| ١٠٠ | | من حـ/مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها |
| | ١٠٠ | إلى حـ/التصفية |
| | | ( ترحيل حـ/المخصص إلى حـ/التصفية ) |
| ٣٠٠ | | من حـ/مصاريف التصفية |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك |
| | | ( قيمة ما صرف على عمليات التصفية من مصاريف ) |
| ٣٠٠ | | من حـ/التصفية |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/مصاريف التصفية |
| | | ( تحميل حـ/التصفية بمصاريف التصفية ) |
| ١٠٠٠ | | من حـ/القرض |
| | ١٠٠٠ | إلى حـ/البنـــك |
| | | ( سداد قيمة القرض ) |
| ٩٠٠ | | من حـ/الدائنين — إلى مذكورين |
| | ٨١٠ | حـ/البنـــك |
| | ٩٠ | حـ/التصفية |
| | | ( سداد المستحق للدائنين بعد التنازل عن ١٠٪ ) |

| مبالغ منه | مبالغ له | بيـــــان |
|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من حـ/رأس المــال<br>٢٠٠ ا<br>٢٠٠ ب<br>١٠٠ حـ |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/أرباح وخسائر<br>( توزيع الخسائر التجارية القديمة على الشركاء ) |
| ١٠٠ | | من حـ/رأس المــال ( ا ) |
| | ١٠٠ | إلى حـ/شخصى ( ا )<br>(ترحل رصيد الحساب الشخصى المدين إلى حـ/رأس المال) |
| ٤٠٠ | | من حـ/شخصى ب |
| | ٤٠٠ | إلى حـ/رأس المال (ب)<br>(قفل الحساب الشخصى بترحيل رصيدة إلى حـ/رأس المــال) |
| ٢٠٠ | | من حـ/شخصى حـ |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/رأس المال (حـ)<br>(قفل الحساب الشخصى بترحيل رصيده إلى حـ/رأس المال) |
| ١٠٠٠ | | من حـ/التصفيـــــة |
| | ١٠٠٠ | إلى حـ/رأس المــال<br>٤٠٠ ا<br>٤٠٠ ب<br>٢٠٠ حـ<br>( توزيع أرباح التصفية على الشركاء )

| مبالغ منه | مبالغ له | بيـــان |
|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | من حـ/رأس المـــال |
| | | ٤١٠٠ ا |
| | | ٣٦٠٠ ب |
| | | ٢٣٠٠ حـ |
| | ١٠٠٠٠ | إلى حـ/ البنـــــك |
| | | ( سداد المستحق للشركاء ) |

ثانياً — حسابات التصفية :

منه ــــــــ حـ / التصفية ــــــــ لـــه

| منه | بيان | له | بيان |
|---|---|---|---|
| ١٠٠ | إلى حـ/الأثاث والتركيبات | ١٥٠٠ | من حـ/البنك |
| ٢٠٠ | إلى حـ/المدينين | ١١٠ | من حـ/البنك |
| ٢٠٠ | إلى حـ/الإعلانات المقدمة | ١٠٠ | من حـ/احتياطي الديون المشكوك فيها |
| ٣٠٠ | إلى حـ/مصاريف التصفية | ٩٠ | من حـ/الدائنين |
| ١٠٠٠ | إلى الرصيد | | |
| ١٨٠٠ | | ١٨٠٠ | |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/ رأس المـــال | ١٠٠٠ | من الرصيد |
| | ٤٠٠ ا | | |
| | ٤٠٠ ب | | |
| | ٢٠٠ حـ | | |
| ١٠٠٠ | | ١٠٠٠ | |

منه — ح/البنك — له

| المبلغ | منه | المبلغ | له |
|---|---|---|---|
| ١٧٠٠ | رصيد | ٣٠٠ | من ح / مصاريف التصفية |
| ٤٠٠٠ | إلى مذكورين | ١٠٠٠ | من ح / القرض |
| ٤٠٠ | إلى ح / الأثاث والتركيبات | ٨١٠ | من ح / الدائنين |
| ٢١١٠ | إلى مذكورين | ١٠٠٠٠ | من الرصيد |
| ٢٩٠٠ | إلى ح / المدينين | | |
| ١٠٠٠ | إلى ح / أوراق قبض | | |
| ١٢١١٠ | | ١٢١١٠ | |
| ١٠٠٠٠ | إلى الرصيد | ١٠٠٠٠ | من ح / رأس المال |
| | | | ١٤١٠٠ |
| | | | ٣٦٠٠ ب |
| | | | ٢٣٠٠ ح |
| ١٠٠٠٠ | | ١٠٠٠٠ | |

منـه | حساب رأس مال الشركة | لـه

| ا | ب | ج | بيـــان | | ا | ب | ج | بيـــان | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠ | ٢٠٠ | ١٠٠ | إلى ح/الأرباح والخسائر | | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٢٠٠٠ | رصيد | |
| ١٠٠ | | | إلى ح/شخصى ا | | | ٤٠٠ | ٢٠٠ | من الحسابات الشخصية | |
| ٤١٠٠ | ٣٦٠٠ | ٢٣٠٠ | إلى الرصيد | | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٢٠٠ | من ح/التصفيــة | |
| ٤٤٠٠ | ٣٨٠٠ | ٢٤٠٠ | | | ٤٤٠٠ | ٣٨٠٠ | ٢٤٠٠ | | |
| ٤١٠٠ | ٣٦٠٠ | ٢٣٠٠ | إلى ح/البنك | | ٤١٠٠ | ٣٦٠٠ | ٢٣٠٠ | من الرصيــد | |
| ٤١٠٠ | ٣٦٠٠ | ٢٣٠٠ | | | ٤١٠٠ | ٣٦٠٠ | ٢٣٠٠ | | |

ملاحظات على الحـــل :

١ — يلاحظ أن مجموع الحقوق النهائية للشركاء بعد تأثرها بنتيجة التصفية بلغ ١٠٠٠٠ جنيه وأن رصيد البنك بعد سداد حقوق الغير يساوى ١٠٠٠٠ج وهو مايكفى تماماً لسداد حقوق الشركاء أو أرصدة رؤوس أموالهم الدائنة . ويلاحظ أن هذه النقدية المتبقية لا توزع على الشركاء بنسبة معينة بل يؤخذ منها مايكفى لسداد المستحق لكل شريك .

٢ — يلاحظ أن عملية التصفية قد إنتهت بربح وأن كل شريك قد استرد أكثر مما له من حقوق فى الشركة فى تاريخ التصفية .

مثال ( ٢ ) :

وجود رصيد مدين فى رأس مال أحد الشركاء مع وجود قرض لهذا الشريك كاف لتغطية الرصيد المدين :

محمد وأمين شركاء فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقد قررا تصفية شركتهما فى ١٩٥٩/١٢/٣١ حيث كان المركز المـــالى للشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| رأس مال الشركة | | | عدد وآلات | ٢٠٠٠ | |
| محمد | ١٥٠٠ | | أثاث | ٥٠٠ | |
| أمين | ١٥٠٠ | | | | ٢٥٠٠ |
| | | ٣٠٠٠ | بضاعة بالمخزن | ٢٥٠٠ | |
| قرض محمد | | ٥٠٠ | مدينون | ١٠٠٠ | |
| دائنون | ٣٥٠٠ | | شخصى محمد | ٦٠٠ | |
| أوراق دفع | ٢٨٠٠ | | بنـــك | ١٧٠٠ | |
| شخصى أمين | ٥٠٠ | ٦٨٠٠ | | | ٥٨٠٠ |
| | | | أرباح وخسائر | | ٢٠٠٠ |
| | | ١٠٣٠٠ | | | ١٠٣٠٠ |

فاذا فرض أن :

١ — المبالغ المحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون بلغت ٤٧٠٠ جنيه.

٢ — الشريك أمين استولى على الأثاث لحسابه الخاص وقد قدر بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

٣ — مصاريف التصفية بلغت ١٠٠ جنيه .

٤ — الدائنون تنازلوا عن ٢٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ — إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات التصفية :

٢ — تصوير حسابات التصفية :

الحــــل :

أولا — قيود اليومية .

| منه | له | |
|---|---|---|
| ٥٥٠٠ | | من حـ/التصفية |
| | | إلى مذكورين |
| | ٢٠٠٠ | حـ/العدد والآلات |
| | ٢٥٠٠ | حـ/البضـــاعة |
| | ١٠٠٠ | حـ/المدينين |
| | | (قفل حسابات الأصول بترحيلها إلى حـ/التصفية ) |
| ٤٧٠٠ | | من حـ/البنــك |
| | ٤٧٠٠ | إلى حـ/التصفية |
| | | (إثبات المبلغ المتحصل من عملية البيع والتحصيل ) |

| منــه | لــه | |
| --- | --- | --- |
| | | من مذكورين |
| ٤٠٠ | | ح / رأس مال الشركة ( أمين ) |
| ١٠٠ | | ح / التصفية |
| | ٥٠٠ | إلى ح/الأثاث |
| | | ( استلام الشريك أمين للأثاث وتحميل التصفية بخسائر إعادة التقدير ) |
| ١٠٠ | | ح / التصفية |
| | ١٠٠ | إلى ح/البنــك |
| | | (إثبات دفع مصاريف التصفية وتحميل ح/ التصفية بها) |
| ٣٥٠٠ | | من ح / الدائنين |
| | | إلى مذكورين |
| | ٣٣٠٠ | ح / البنــك |
| | ٢٠٠ | ح / التصفيــة |
| | | ( سداد الدائنين بعد التنازل عن ٢٠٠ جنيه ) |
| ٢٨٠٠ | | من ح/أوراق الدفع |
| | ٢٨٠٠ | إلى ح/البنــك |
| | | ( إثبات سداد أوراق الدفع ) |
| ٢٠٠٠ | | من ح / رأس مال الشركة |
| | | ١٠٠٠ محمد |
| | | ١٠٠٠ أمين |
| | ٢٠٠٠ | إلى ح/الأرباح والخسائر |
| | | ( توزيع الخسائر التجارية على الشركاء ) |

| منه | له | |
|---|---|---|
| ٦٠٠ | | من حـ / رأس مال الشركة ( محمد ) |
| | ٦٠٠ | إلى حـ / شخصى محمد |
| | | (ترحيل حساب شخصى محمد إلى حـ/ رأس المال ) |
| ٥٠٠ | | من حـ / شخصى أمين |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشركة ( أمين) |
| | | (ترحيل حساب شخصى أمين إلى حـ/ رأس المال ) |
| ٨٠٠ | | من حـ / رأس مال الشركة |
| | | ٤٠٠ محمد |
| | | ٤٠٠ أمين |
| | ٨٠٠ | إلى حـ / التصفية |
| | | ( توزيع خسائر التصفية على الشركاء ) |
| ٥٠٠ | | من حـ / قرض ( محمد ) |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس مال الشركة ( محمد ) |
| | | ( عمل مقاصة بين الرصيد المدين المستحق على محمد و حـ / القرض ) |
| ٢٠٠ | | من حـ / رأس مال الشركة ( أمين ) |
| | ٢٠٠ | إلى حـ / البنك |
| | | ( سداد المستحق للشريك أمين ) |

ثانياً : حسابات التصفية :

منه — ح / التصفية — له

| | منه | | له |
|---|---|---|---|
| | إلى مذكورين | ٤٧٠٠ | من ح / البنك |
| ٢٠٠٠ | ح / العدد والآلات | ٢٠٠ | من ح / الدائنين |
| ٢٥٠٠ | ح / البضاعة | ٨٠٠ | من الرصيد |
| ١٠٠٠ | ح / المدينين | | |
| ١٠٠ | ح / الأثاث | | |
| ١٠٠ | ح / البنك | | |
| ٥٧٠٠ | | ٥٧٠٠ | |
| ٨٠٠ | إلى الرصيد | ٨٠٠ | من ح / رأس المال |
| | | | ٤٠٠ محمد |
| | | | ٤٠٠ أمين |
| ٨٠٠ | | ٨٠٠ | |

منه — ح / البنك — له

| جنيه | منه | جنيه | له |
|---|---|---|---|
| ١٧٠٠ | رصيد | ١٠٠ | من ح / التصفية |
| ٤٧٠٠ | إلى ح / التصفية | ٣٣٠٠ | من ح / الدائنين |
| | | ٢٨٠٠ | من ح / أوراق الدفع |
| | | ٢٠٠ | من الرصيد |
| ٦٤٠٠ | | ٦٤٠٠ | |
| ٢٠٠ | إلى ح / الرصيد | ٢٠٠ | من / رأس المال ( أمين ) |
| ٢٠٠ | | ٢٠٠ | |

منه — حسابات رؤوس الأموال — له

| محمد | أمين | | | محمد | أمين | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ٤٠٠ | إلى حـ / الأثاث | | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ | رصيد |
| ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | إلى حـ / الأرباح والخسائر | | | ٥٠٠ | من حـ / شخصى أمين |
| ٦٠٠ | | إلى حـ / شخصى محمد | | ٥٠٠ | | من الرصيد |
| ٤٠٠ | ٤٠٠ | إلى حـ / التصفية | | | | |
| | ٢٠٠ | إلى الرصيد | | | | |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | | | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | |
| ٥٠٠ | | إلى الرصيد | | | ٢٠٠ | من الرصيد |
| | ٢٠٠ | إلى حـ / البنك | | ٥٠٠ | | من حـ / قرض محمد |
| ٥٠٠ | ٢٠٠ | | | ٥٠٠ | ٢٠٠ | |

ملاحظات على الحل :

٢ — يلاحظ فى المثال السابق أن عملية التصفية قد نجم عنها وجود رصيد مدين لرأس مال الشريك محمد قدره ٥٠٠ جنيه ولما كان لهذا الشريك قرض قيمته ٥٠٠ جنيه فقد أجريت مقاصة بين القرض والرصيد المدين لرأس مال الشريك :

٢ — يلاحظ أن النقدية المتبقية بالبنك بعد سداد حقوق الغير كانت ٢٠٠ج وهى كافية لسداد ما للشريك أمين من حقوق نهائية فى المشروع .

مثال (٣) :

وجود رصيد مدين فى رأس مال أحد الشركاء وقيام الشريك بسداد هذا الرصيد من أمواله الخاصة :

الأرصدة الآتيةمستخرجة من دفاتر إحدى شركات التضامن التى تقرر تصفيتها وذلك بعد بيع الأصول وتحصيل الديون وسداد حقوق الغير :

| | |
|---|---|
| نقدية بالبنوك | ١٣٠٠ جنيه |
| خسائر التصفية | ٤٥٠٠ جنيه |
| حساب شخصى ا ( مدين ) | ٥٠٠ جنيه |
| حساب شخصى ب ( دائن ) | ٣٠٠ جنيه |
| رأس مال الشركة | |
| (ا) | ٢٠٠٠ جنيه |
| (ب) | ٤٠٠٠ جنيه |

فاذا علمت أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وأن الشريك (ا) قد قام بسداد المستحق عليه نقداً.فالمطلوب تصوير حسابات التصفية فى حدود البيانات السابقة .

الحل : أ

**منه — حساب التصفية — له**

| منه | البيان | له | البيان |
|---|---|---|---|
| ٤٥٠٠ | رصيد | ٤٥٠٠ | من رأس مال الشركة<br>٢٢٥٠ (أ)<br>٢٢٥٠ (ب) |
| ٤٥٠٠ | | ٤٥٠٠ | |

**منه — حساب البنك — له**

| منه | البيان | له | البيان |
|---|---|---|---|
| ١٣٠٠ | رصيد | ٢٠٥٠ | من الرصيد |
| ٧٥٠ | إلى ح / رأس المال (أ) | | |
| ٢٠٥٠ | | ٢٠٥٠ | |
| ٢٠٥٠ | إلى الرصيد | ٢٠٥٠ | من ح / رأس المال (ب) |
| ٢٠٥٠ | | ٢٠٥٠ | |

**منه — حساب رأس مال الشركة — له**

| أ | ب | البيان | أ | ب | البيان |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | إلى حساب شخصي | ٢٠٠٠ | ٤٠٠٠ | رصيد |
| ٢٢٥٠ | ٢٢٥٠ | إلى ح / التصفية | | ٣٠٠ | من الحساب الشخصي |
| | ٢٠٥٠ | إلى الرصيد | ٧٥٠ | | من الرصيد |
| ٢٧٥٠ | ٤٣٠٠ | | ٢٧٥٠ | ٤٣٠٠ | |
| ٧٥٠ | | إلى الرصيد | | ٢٠٥٠ | من الرصيد |
| | ٢٠٥٠ | إلى ح / البنك | ٧٥٠ | | من ح / البنك |
| ٧٥٠ | ٢٠٥٠ | | ٧٥٠ | ٢٠٥٠ | |

ملاحظات على الحل :

يلاحظ أن التصفية قد انتهت بخسارة زاد نصيب ا منها على حقوقه فى أموال الشركة بمقدار ٧٥٠ جنيه . ولما كان للدى الشريك ا أموالا خاصة فقد تمكن من سداد رصيد حساب رأس ماله المدين نقداً للمصفى وبذلك تجمع لدى المصفى مبلغ ٢٠٥٠ جنيه وهو ما يكفى لسداد المستحق للشريك الآخر ب

مثال ( ٤ ) :

وجود رصيد مدين فى حساب رأس مال أحد الشركاء وعدم تمكنه من سداد هذا الرصيد ( أى كونه معسراً ) :

ا ، ب ، ح ثلاث شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٢ . وفى ١ / ١ / ١٩٦٠ قرر الشركاء تصفية الشركة بسبب تحقيق خسائر مستمرة وقد كان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠٠ | | أصول ثابتة | | | رأس المال |
| | ٢٠٠٠ | بضاعة بالمخازن | | ٢٠٠٠ | ا |
| | ٣٥٠٠ | مدينون | | ٥٠٠٠ | ب |
| | ٥٠٠ | حساب شخصى ا | | ٥٠٠٠ | ح |
| | ٢٥٠٠ | بنك | ١٢٠٠٠ | | |
| ٨٥٠٠ | | | | | حسابات شخصية |
| ٤٥٠٠ | | ح / أرباح وخسائر | | | |
| | | | | ٥٠٠ | ب |
| | | | | ١٠٠٠ | ح |
| | | | ١٥٠٠ | | |
| | | | ٣٥٠٠ | | دائنون |
| ١٧٠٠٠ | | | ١٧٠٠٠ | | |

فإذا فرض أن :

١ – المتحصل من بيع الأصول الثابتة بلغ ١٠٠٠ جنيه ومن البضاعة ١٠٠٠ جنيه ومن المدينين ٢٧٠٠ جنيه .

٢ – مصاريف التصفية بلغت ٢٠٠ جنيه .

٣ – الشريك ا كان معسراً ولم يتمكن من سداد المستحق عليه للمصفى .
فالمطلوب : تصوير حسابات التصفية اللازمة .

منه — حساب التصفية — له

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | إلى حـ / الأصول الثابتة | ٥٠٠٠ | من الرصيد |
| ١٠٠٠ | إلى حـ / البضاعة | | |
| ٨٠٠ | إلى حـ / المدينين | | |
| ٢٠٠ | إلى حـ / البنك ( مصاريف ) | | |
| ٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | |
| ٥٠٠٠ | إلى الرصيد | ٥٠٠٠ | من حـ / رأس المال |
| | | | ١٠٠٠ ا |
| | | | ٢٠٠٠ ب |
| | | | ٢٠٠٠ حـ |
| ٥٠٠٠ | | ٥٠٠٠ | |

ح/البنك

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | رصيد | ٢٠٠ | من ح / التصفية |
| ١٠٠٠ | إلى ح / الأصول الثابتة | ٣٥٠٠ | من ح / الدائنين |
| ١٠٠٠ | إلى ح / البضاعة | ٣٥٠٠ | من الرصيد |
| ٢٧٠٠ | إلى ح / المدينين | | |
| ٧٢٠٠ | | ٧٢٠٠ | |
| ٣٥٠٠ | إلى الرصيد | ٣٥٠٠ | من ح / رأس المال |
| | | | ١٥٠٠ ب |
| | | | ٢٠٠٠ حـ |
| ٣٥٠٠ | | ٣٥٠٠ | |

حساب رأس المـــال

منـــه

| أ | ب | حـ | البيان |
|---|---|---|---|
| ٩٠٠ | ١٨٠٠ | ١٨٠٠ | إلى حـ/الأرباح والخسائر |
| ٥٠٠ | — | — | إلى حـ/شخصى ا |
| ١٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | إلى حـ/التصفيـــة |
| | ١٧٠٠ | ٢٢٠٠ | إلى حـ/الرصيـــد |
| ٢٤٠٠ | ٥٥٠٠ | ٦٠٠٠ | |
| ٤٠٠ | | | إلى الرصيـــد |
| | ٢٠٠ | ٢٠٠ | إلى حـ/رأس المـــال ( ا ) |
| | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | إلى الرصيـــد |
| ٤٠٠ | ١٧٠٠ | ٢٢٠٠ | |
| | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | إلى حـ/البنك |
| | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | |

لـــه

| أ | ب | حـ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | رصيـــد | ٦٠/١/١ |
| | ٥٠٠ | ١٠٠٠ | من حـ/شخصى | |
| ٤٠٠ | | | من الرصيـــد | |
| ٢٤٠٠ | ٥٥٠٠ | ٦٠٠٠ | | |
| | ١٧٠٠ | ٢٢٠٠ | من الرصيـــد | |
| ٤٠٠ | | | من حـ/رأس المال ( ب ، حـ )<br>٢٠٠ ب<br>٢٠٠ حـ | |
| ٤٠٠ | ١٧٠٠ | ٢٢٠٠ | | |
| | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | من الرصيـــد | |
| | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | | |

ملاحظات على الحل :

١ — يلاحظ أن التصفية قد انتهت بخسارة تعدى نصيب الشريك ا منها صافى الحقوق المستحقة له فى أموال الشركة بمقدار ٤٠٠ ج . ولما كان هذا الشريك معسراً وليس لديه أموال شخصية تمكنه من سداد المستحق عليه للمصفى ، ولما كان الشركاء جميعاً متضامنين فقد وزع الرصيد المدين لرأس مال الشريك ا على الشركاء الآخرين ب ، حـ بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم فخص كل منهم خسائر إضافية نتيجة إعسار الشريك ا مبلغ ٢٠٠ جنيه .

٢ — بعد توزيع نتيجة إعسار الشريك ا على الشركاء ب ، حـ نجد أن الحقوق النهائية للشريكين ب ، حـ أصبحت ٣٥٠٠ جنيه ( أرصدة دائنة لحسابات رؤوس أموالهم ) وبمقارنة تلك الحقوق بالنقدية المتبقية بالبنك بعد سداد حقوق الغير نجد أن الإثنين متساوين وبذلك وزع هذا المبلغ بين ب ، حـ فخص ب ١٥٠٠ ، حـ ٢٠٠٠ وهما حقوق الشريكين النهائية فى الشركة .

مثال ( ٥ ) :

وجود رصيد مدين بحسابات رؤوس أموال الشركاء جميعاً وعجز الشركاء عن سداد هذه الأرصدة :

على وحلمى وحسن شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ ونظراً لتوالى الخسائر على الشركة فقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى أول فبراير ١٩٦٠ حيث كان المركز المالى كالآتى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | رأس مال الشركة | | |
| ٥٥٠٠ | أصول غير نقدية مختلفة | علي | ٣٠٠٠ | |
| ١٠٠٠ | بنك | حلمي | ٣٠٠٠ | |
| ٦٠٠٠ | أرباح وخسائر تجارية | حسن | ٣٠٠٠ | |
| | | | | ٩٠٠٠ |
| | | قرض برهن بعض الممتلكات | | ٢٢٠٠ |
| | | دائنون | | ١٣٠٠ |
| ١٢٥٠٠ | | | | ١٢٥٠٠ |

١ — المتحصل من بيع الأصول غير النقدية مبلغ ٢١٠٠ جنيه .

٢ — مصاريف التصفية بلغت ١٠٠ جنيه .

٣ — جميع الشركاء معسرون .

فالمطلوب : تصوير حسابات التصفية اللازمة .

منه — حـ / التصفية — له

| | منه | | له |
|---|---|---|---|
| ٥٥٠٠ | إلى حـ / الأصول غير النقدية | ٢١٠٠ | من حـ / البنك |
| ١٠٠ | إلى حـ / البنك | ٣٥٠٠ | من الرصيد |
| ٥٦٠٠ | | ٥٦٠٠ | |
| ٣٥٠٠ | إلى الرصيد | ٥٠٠ | من حـ / الدائنين |
| | | ٣٠٠٠ | من الرصيد |
| ٣٥٠٠ | | ٣٥٠٠ | |
| ٣٠٠٠ | إلى الرصيد | ٣٠٠٠ | إلى حـ / رأس المال |
| | | | ١٠٠٠ على |
| | | | ١٠٠٠ حلمى |
| | | | ١٠٠٠ حسن |
| ٣٠٠٠ | | ٣٠٠٠ | |

منه — حـ / البنك

| | منه | | له |
|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | رصيد | ١٠٠ | من حـ/التصفية |
| ٢١٠٠ | إلى حـ / التصفية | ٢٢٠٠ | من حـ / القرض |
| | | ٨٠٠ | من الرصيد |
| ٣١٠٠ | | ٣١٠٠ | |
| ٨٠٠ | إلى حـ / الرصيد | ٨٠٠ | من حـ / الدائنين |
| ٨٠٠ | | ٨٠٠ | |

منه — حساب رأس المال — له

| على | حلمى | حسن | منه | على | سامى | حسن | له |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | إلى أرباح وخسائر | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | رصيد |
| ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | إلى حـ / التصفية | | | | |
| ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | |

ملاحظات على الحل :

١ — يلاحظ أن المصفى بعد أن قام بدفع مصاريف التصفية وسداد القرض تبقى لديه مبلغ ٨٠٠ جنيه وهذا لا يكفى لسداد جميع حقوق الدائنين . ولما كان الشركاء جميعاً معسرين فقد اقتسم الدائنون النقدية المتبقية فيما بينهم بنسبة ما لكل منهم من ديون . وقد تنازل الدائنون عن الباقى من قيمة ديونهم وقدره ٥٠٠ ج واعتبر هذا المبلغ ربحاً صورياً رحل إلى الجانب الدائن من حساب التصفية وترتب عليه تخفيض خسائر التصفية من ٣٥٠٠ إلى ٣٠٠٠ جنيه .

٢ — بعد توزيع الخسائر التجارية القديمة ورصيد حساب التصفية النهائى على الشركاء نجد أن حسابات رؤوس أموالهم قد قفلت .

ثانياً : توزيع النقدية على دفعات :

فى حالة توزيع متحصلات التصفية دفعة واحدة على الشركاء فان المصفى ينتظر حتى إتمام عملية تحويل كل أصول المنشأة إلى نقود ، ومعنى ذلك أن خسائر التصفية أو أرباحها يمكن معرفتها وتوزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل أن يدفع لهم أى شئ من أموال الشركة ، ونتيجة لذلك فان كل شريك يحصل على مبلغ يعادل تماماً حصته النهائية فى رأس المال .

ولكن قد يحدث أن يطول أجل التصفية لصعوبة بيع أصول المنشأة دفعة واحدة وتحويلها إلى نقدية . وفى هذه الحالة يقرر الشركاء توزيع المبالغ المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون أولا باول — بعد استيفاء حقوق الغير الممتازة منها والعادية — وذلك حتى لا يضيع على الشركاء فرص استثمار هذه الأموال فى نواحى أخرى . وطريقة توزيع النقدية قبل إتمام بيع كل الأصول هى ما يطلق عليها « التوزيع على دفعات » . وعادة لا تتبع هذه الطريقة إلا فى حالة انتهاء عملية التصفية بربح أو بخسارة لا تتعدى ما للشركاء من حقوق قبل الشركة فى تاريخ التصفية .

والمشكلة فى حالة التوزيع على دفعات ترجع إلى أنه ما دام المصفى سيقوم بتوزيع النقدية قبل إتمام عملية تحويل كل أصول المنشأة إلى نقدية فانه من الصعب معرفة مقدار خسارة التصفية وبالتالى نصيب كل شريك منها . فاذا لم يراع المصفى هذه المشكلة فقد يحدث أن يزيد مجموع ما يحصل عليه شريك أو أكثر من الدفعات المختلفة عن جملة ما له أو لهم من حقوق فى الشركة . وعندئذ يضطر المصفى أن يطالب هذا الشريك او الشركاء برد المبالغ الزائدة فاذا عجزوا عن ردها فان ذلك يعرض المصفى للمسئولية .

وحتى يتلافى المصفى هذا الموقف الحرج يجب ان يقوم بتوزيع النقدية على الشركاء — بعد سداد ديون الشركة — بنسبة معينة تؤدى إلى تعادل ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع ماله من حقوق فى الشركة. وهنا يمكن التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر هى نفس نسب رؤوس أموال الشركاء .

الحالة الثانية : إذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الشركاء .

اولا — إذا اتفقت نسب توزيع الأرباح والخسائر مع نسب رؤوس الأموال :

لا يقابل المصفى فى هذه الحالة اى صعوبة فى توزيع النقدية على الشركاء. فبعد سداد الديون التى للغير ودفع قروض الشركاء توزع المبالغ الباقية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، ولا يوجد فى هذه الحالة اى إحتمال فى ان يزيد مجموع ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات عن جملة ماله من حقوق فى الشركة . والسبب واضح إذ أن توزيع نتيجة التصفية لا يؤدى إلى تغيير نسب رؤوس الأموال ، فلما كانت أموال الشركة المتبقية بعد سداد حقوق الغير توزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية ، ولما كانت نسب رؤوس الأموال بعد التصفية هى نفس نسب

رؤوس الأموال قبل التصفية وحيث ان نسب رؤوس الأموال قبل التصفية هي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فانه يمكن تقسيم مالدى الشركة من أموال متبقية بعد سداد جميع ما على الشركة من ديون للغير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وهذا سيؤدى فى النهاية إلى تعادل ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع جملة ما له من حقوق فى الشركة .

( مثال ) ا ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال ، والآتى قائمة لمركز شركتهما المالى فى ١٩٥٥/١٢/٣١ .

| اصول | | | | راس مال وخصوم |
|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | بنـــك | | | راس مال الشركة |
| ٦٠٠٠ | اصول مختلفة اخرى | | ٤٠٠٠ | ا |
| | | | ٢٠٠٠ | ب |
| | | ٦٠٠٠ | | |
| | | ٣٠٠٠ | | دائنـــون |
| ٩٠٠٠ | | ٩٠٠٠ | | |

فى اول يناير ١٩٥٦ قام الشريكان بتصفية الشركة وكان المتحصل من بيع الأصول ومصاريف التصفية كالآتى :

| | متحصل | م . التصفية |
|---|---|---|
| حتى آخر يناير ١٩٥٦ | ٣٥٠٠ | ٢٠٠ |
| حتى آخر فبراير | ١٠٠٠ | ١٠٠ |
| حتى آخر مارس | ٥٥٠ | ١٠٠ |
| | ٥٠٥٠ | ٤٠٠ |

والمطلوب تصوير قائمة التوزيع إذا قرر الشركاء توزيع المتحصل من بيع الأصول فى نهاية كل شهر .

## الحل

### قائمة التوزيع

| أ | ب | دائنون | بيان |
|---|---|---|---|
| ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ارصدة فى ١٩٥٦/١/١ |
| | | | **الدفعة الأولى** |
| | | | ٣٥٠٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر يناير |
| | | | ٣٠٠٠ رصيد البنك عند بدء التصفية |
| | | | ٦٥٠٠ |
| | | | ٢٠٠ مصاريف التصفية |
| | | | ٦٣٠٠ |
| | | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ تسديد حقوق الدائنين |
| ٢٢٠٠ | ١١٠٠ | | ٣٣٠٠ الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر |
| ١٨٠٠ | ٩٠٠ | | أرصدة متبقية للشركاء |
| | | | **الدفعة الثانية** |
| | | | ١٠٠٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر فبراير |
| | | | ١٠٠ م . تصفية |
| ٦٠٠ | ٣٠٠ | — | ٩٠٠ الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر |
| ١٢٠٠ | ٦٠٠ | — | أرصدة متبقية للشركاء |
| | | | **الدفعة الثالثة** |
| | | | ٥٥٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر مارس |
| | | | ١٠٠ م : تصفية |
| ٣٠٠ | ١٥٠ | — | ٤٥٠ الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر |
| ٩٠٠ | ٤٥٠ | — | نصيب الشركاء فى خسائر التصفية |

من هذا الكشف يتضح لنـــا أن :

جملة ماحصل عليه الشريك ا من أموال التصفية = ٢٢٠٠+٦٠٠+٣٠٠
= ٣١٠٠ جنيه

جملة ماحصل عليه الشريك ب من أموال التصفية = ١١٠٠+٣٠٠+١٥٠
= ١٥٥٠ جنيه

وهذه هى نفس المبالغ التى كانوا سيحصلون عليها لو أن المصفى انتظر حتى نهاية عملية التصفية وقام بتوزيع صافى المحصلات على الشركاء دفعة واحدة كما يتضح ذلك من المقارنة الآتية :

جملة المتحصل من بيع الأصول = ٣٥٠٠+١٠٠٠+٥٥٠=٥٠٥٠ جنيه
جملة مصاريف التصفية = ٢٠٠+١٠٠+١٠٠=٤٠٠ جنيه
∴ جملة خسائر التصفية = خسائر بيع الأصول + مصاريف التصفية
=(٦٠٠٠—٥٠٥٠)+٤٠٠=١٣٥٠ جنيه

نصيب الشريك ا من خسائر التصفية = ١٣٥٠ × ٢/٣ = ٩٠٠ جنيه
نصيب الشريك ب من خسائر التصفية = ١٣٥٠ × ١/٣ = ٤٥٠ جنيه
∴ صافى المستحق للشريك ا = ٤٠٠٠ — ٩٠٠ = ٣١٠٠ جنيه
صافى المستحق للشريك ب = ٢٠٠٠ — ٤٥٠ = ١٥٥٠ جنيه

وهى نفس المبالغ التى حصلا عليها فى حالة توزيع المتحصلات على دفعات .

ثانياً — إذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الأموال :

سبق أن ذكرنا أن أرباح وخسائر التصفية توزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر . فاذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الأموال فان توزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء يؤدى إلى إختلاف نسب رؤوس أموال الشركاء بعد التصفية عنها قبل تأثرها

بنتيجة التصفية . ولما كان المتبقى من متحصلات التصفية — بعد سداد ما على الشركة من إلتزامات للغير — يوزع على الشركاء بنسب رؤوس أموالهم النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية وحيث أنه يراد توزيع المتبقى من متحصلات التصفية أولا بأول قبل الوصول إلى النتيجة النهائية للتصفية من ربح أوخسارة أى قبل معرفة نسب رؤوس أموال الشركاء النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية فلا بد من البحث عن طريقة عادلة لتوزيع تلك المتحصلات أولا بأول على الشركاء بحيث لا يأخذ أى شريك أكثر أو أقل مما له .

ولا شك أن نسب رؤوس الأموال أو نسب توزيع الأرباح والخسائر لا تصلح أساساً عادلا فى هذه الحالة لتوزيع باقى متحصلات التصفية على الشركاء أولا بأول كما يتضح ذلك من المثال الآتى :

(مثال) ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٣ وقد كان المركز المالى للشركة فى ٥٩/١٢/٣١ كالآتى :

| المبلغ | الأصول | المبلغ | المبلغ | الخصوم |
|---|---|---|---|---|
| | | | | رأس مال الشركة |
| ٤٠٠٠ | نقدية بالخزينة | | ٤٠٠٠ | (ا) |
| ٢٤٠٠٠ | أصول مختلفة أخرى | | ٦٠٠٠ | (ب) |
| | | | ١٠٠٠٠ | |
| | | ٢٠٠٠٠ | | |
| | | ٨٠٠٠ | | دائنون |
| ٢٨٠٠٠ | | ٢٨٠٠٠ | | |

وفى ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات بعد سداد ما على الشركة من إلتزامات فيما بينهم أولا بأول .

وقد كان المتحصل من التصفية والمصاريف كالآتى :

| | متحصلات | مصاريف |
|---|---|---|
| خلال شهر يناير | ٩١٠٠ جنيه | ٣٠٠ جنيه |
| خلال شهر فبراير | ٧٤٠٠ جنيه | ٢٠٠ جنيه |
| خلال شهر مارس | ٤٩٠٠ جنيه | ١٠٠ جنيه |
| | ٢١٤٠٠ جنيه | ٦٠٠ جنيه |

الحـــــل :

(ا) توزيع المتحصلات بنسب الأرباح والخسائر :

قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

| بيــــان | | دائنون | جـ | ب | ا |
|---|---|---|---|---|---|
| أرصدة فى ٥٩/١٢٣/١ | | ٨٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| شهر يناير | | | | | |
| رصيد النقدية فى ٥٩/١٢/٣١ | ٤٠٠٠ | | | | |
| متحصلات شهر يناير | ٩١٠٠ | | | | |
| | ١٣١٠٠ | | | | |
| مصاريف التصفية | ٣٠٠ | | | | |
| | ١٢٨٠٠ | | | | |
| تسديدات الدائنين | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | | |
| الباقى ويوزع على الشركاء بنسب | ٤٨٠٠ | | | | |
| توزيع الأرباح والخسائر | ٤٨٠٠ | | ٢٤٠٠ | ١٦٠٠ | ٨٠٠ |

| بيان | | دائنون | ج | ب | ا |
|---|---|---|---|---|---|
| أرصدة | | | ٧٦٠٠ | ٤٤٠٠ | ٣٢٠٠ |
| شهر فبراير | | | | | |
| متحصلات التصفية | ٧٤٠٠ | | | | |
| مصاريف التصفية | ٢٠٠ | | | | |
| الباقي ويوزع على الشركاء بنسب | ٧٢٠٠ | | | | |
| توزيع الأرباح والخسائر | ٧٢٠٠ | | ٣٦٠٠ | ٢٤٠٠ | ١٢٠٠ |
| أرصدة | — | | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ |
| شهر مارس | | | | | |
| متحصلات التصفية | ٤٩٠٠ | | | | |
| مصاريف التصفية | ١٠٠ | | | | |
| الباقي ويوزع على الشركاء بنسب | ٤٨٠٠ | | | | |
| توزيع الأرباح والخسائر | ٤٨٠٠ | | ٢٤٠٠ | ١٦٠٠ | ٨٠٠ |
| نصيب كل شريك من خسائر التصفية | | | ١٦٠٠ | ٤٠٠ | ١٢٠٠ |

∴ جملة ماحصل عليه الشريك ا =٨٠٠+١٢٠٠+٨٠٠=٢٨٠٠ ج

∴ جملة ماحصل عليه الشريك ب=١٦٠٠+٢٤٠٠+١٦٠٠=٥٦٠٠ ج

∴ جملة ماحصل عليه الشريك ح =٢٤٠٠+٣٦٠٠+٢٤٠٠=٨٤٠٠ ج

## (ب) توزيع المتحصلات بنسب رؤوس الأموال :

### قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

| ا | ب | حـ | دائنون | | بيـــان |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | أرصدة فى ٣١/١٢/٥٩ |
| | | | | | **شهر يناير** |
| | | | | ٤٠٠٠ | رصيد النقدية فى ٣١/١٢/٥٩ |
| | | | | ٩١٠٠ | متحصلات شهر يناير |
| | | | | ١٣١٠٠ | |
| | | | | ٣٠٠ | مصاريف التصفية |
| | | | | ١٢٨٠٠ | |
| | | | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | تسديدات للدائنين |
| | | | | ٤٨٠٠ | الباقى ويوزع على الشركاء بنسب |
| ٩٦٠ | ١٤٤٠ | ٢٤٠٠ | | ٤٨٠٠ | رؤوس الأموال |
| ٣٠٤٠ | ٤٥٦٠ | ٧٦٠٠ | — | — | أرصدة |
| | | | | | **شهر فبراير** |
| | | | | ٧٤٠٠ | متحصلات التصفية |
| | | | | ٢٠٠ | مصاريف التصفية |
| | | | | ٧٢٠٠ | الباقى ويوزع على الشركاء بنسب |
| ١٤٤٠ | ٢١٦٠ | ٣٦٠٠ | | ٧٢٠٠ | رؤوس الأموال |
| ١٦٠٠ | ٢٤٠٠ | ٤٠٠٠ | | — | أرصدة |
| | | | | | **شهر مارس** |
| | | | | ٤٩٠٠ | متحصلات التصفية |
| | | | | ١٠٠ | مصاريف التصفية |
| | | | | ٤٨٠٠ | الباقى ويوزع على الشركاء بنسب |
| ٩٦٠ | ١٤٤٠ | ٢٤٠٠ | | ٤٨٠٠ | رؤوس الأموال |
| ٦٤٠ | ٩٦٠ | ١٦٠٠ | | | نصيب كل شريك من خسارة التصفية |

∴ جملة ماحصل عليه الشريك ا = ٩٦٠+١٤٤٠+٩٦٠=٣٣٦٠ جنيه

∴ جملة ماحصل عليه الشريك ب=١٤٤٠+٢١٦٠+١٤٤٠=٥٠٤٠جنيه

∴ جملة ماحصل عليه الشريك حـ =٣٤٠٠+٣٦٠٠+٣٦٠٠=٨٤٠٠جنيه

(حـ) توزيع المتحصلات دفعة واحدة فى نهاية التصفية :

جملة المتحصلات = ٩١٠٠+٧٤٠٠+٤٩٠٠=٢١٤٠٠ جنيه

جملة مصاريف التصفية = ٣٠٠+٢٠٠+١٠٠=٦٠٠ جنيه

∴ جملة خسائر التصفية=(٢٤٠٠٠ — ٢١٤٠٠)+٦٠٠=٣٢٠٠ جنيه

وبتوزيع تلك الخسائر على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر يكون الصافى المستحق لكل شريك كالآتى :

صافى المستحق للشريك ا = ٤٠٠٠ — ٦٠٠ = ٣٤٠٠ جنيه .

صافى المستحق للشريك ب = ٦٠٠٠ — ١٢٠٠ = ٤٨٠٠ جنيه .

صافى المستحق للشريك حـ = ١٠٠٠٠ — ١٨٠٠ = ٨٢٠٠ جنيه .

وبمقارنة ما حصل عليه كل شريك لو وزعت المتحصلات بنسب الأرباح والخسائر أو بنسب رؤوس الأموال الأصلية بما يجب أن يحصل عليه كل شريك لو تم التوزيع دفعة واحدة فى نهاية التصفية يتضح لنا أنه فى حالة اختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الأموال فان أى توزيع يتم سواء بنسب توزيع الأرباح أو بنسب رؤوس الأموال الأصلية لن يحقق عدالة فى التوزيع . فلا بد إذن والحالة هذه من البحث عن أساس آخر للتوزيع .

ولتحقيق العدالة فى التوزيع يجب إجراء تعديل فى حقوق الشركاء فى الشركة حتى تصبح هذه الحقوق متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر. ويتم هذا التعديل باجراء توزيعات بنسب معيناً وبترتيب معين لبعض الشركاء دون البعض الآخر حتى نصل بحقوق الشركاء فى الشركة إلى نسب تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . ومتى إتفقت هذه النسب أمكننا توزيع أية

متحصلات بعد ذلك على الشركاء جميعاً بنسب توزيع الأرباح والخسائر ونحن مطمئنين إلى أن كل شريك لن يحصل على أكثر مما يستحقه .

ويمكن الوصول إلى هذا التعادل بين نسب حقوق الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بإحدى طريقتين :

الطريقة الأولى :

وتقضى هذه الطريقة بأن يفترض المصفى أن أى توزيع يجريه بين الشركاء من متحصلات التصفية بعد سداد كافة ما على الشركة من إلتزامات للغير هو آخر توزيع سيتم على الشركاء وعلى ذلك يجب أن يأخذ فى الحسبا. جميع الخسائر المحتمل حدوثها وقت إجراء كل توزيع :
والخسائر المحتمل وقوعها وقت إجراء أى توزيعات تنقسم إلى نوعين :

(ا) النوع الأول وهو عبارة عن خسائر تنتج بفرض إحتمال عدم إمكان تحصيل شيء من بيع الأصول المتبقية لدى الشركة وقت إجراء التوزيع . وهذا يقتضى من المصفى إعتبار القيمة الدفترية لهذه الأصول المتبقية خسارة محتملة توزع على الشركاء . بنسبة الأرباح والخسائر لمعرفة ماسيتحمله كل شريك من هذه الخسارة .

(ب) النوع الثانى من الخسائر المحتملة تنشأ نتيجة إفتراض إعسار الشريك أو الشركاء الذين تظهر حسابات رؤوس أموالهم أرصدة مدينة نتيجة تحملهم خسائر التصفية التى تحققت فعلا نتيجة ما تم بيعه من أصول حتى وقت إجراء التوزيع وكذلك الخسائر المحتمل وقوعها نتيجة إفتراض عدم إمكان بيع الباقى من الأصول .

ولما كان الشركاء فى شركة التضامن متضامنين فى تحمل خسائر الشركة فيجب على الشركاء الآخرين تحمل خسائر الشريك أو الشركاء المعسرين الذين يعجزون عن سداد ما عليهم من ديون .

فاذا ما أخذ المصفى فى الحسبان هذين النوعين من الخسائر وتبقى بعدذلك للشركاء حقوق صافية مطلقة فى الشركة فإن توزيع المتحصلات يكون فى حدود تلك الحقوق الصافية البالغة للشركاء .

ويجب على المصفى إتباع هذه المبادىء فى توزيع المتحصلات أولا [illegible] على الشركاء حتى يصل بحقوقهم إلى نسب تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر وعند هذا الحد فانه يستطيع إجراء التوزيعات التالية بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر لأن هذا سيؤدى إلى تحقيق عدالة بينهم فى التوزيع .

والأمثلة الآتية توضح لنا تطبيق هذه الطريقة عملياً .

مثال ( ١ ) :

ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وفى ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع المتحصل من التصفية بعد سداد ما على الشركة من إلتزامات للغير فيما بينهم أولا بأول . وقد كان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | | نقديـــــة | | | رأس مال الشركة |
| ٢٠٠٠٠ | | أصول أخرى | | ٧٠٠٠ | أ |
| | | | | ٥٠٠٠ | ب |
| | | | | ٤٠٠٠ | حـ |
| | | | ١٦٠٠٠ | | |
| | | | ٥٠٠٠ | | دائنون مختلفون |
| ٢١٠٠٠ | | | ٢١٠٠٠ | | |

وقد كان صافى المتحصل من بيع الأصول المختلفة كالآتى :

| الدفعة | القيمة الدفترية للأصول المباعة | صافى المتحصل من بيع تلك الأصول |
|---|---|---|
| خلال شهر يناير | ١٢٥٠٠ جنيه | ٩٥٠٠ جنيه |
| خلال شهر فبراير | ٦٠٠٠ جنيه | ٤٥٠٠ جنيه |
| خلال شهر مارس | ١٥٠٠ جنيه | ٢١٠٠ جنيه |
| | ٢٠٠٠٠ | ١٦١٠٠ |

والمطوب :

١ — تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات .

٢ — إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

٣ — تصوير حسابات التصفية .

## قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

| بيان | أصول: غير نقدية | أصول: نقدية | دائنون | حصة الشركاء: ح | حصة الشركاء: ب | حصة الشركاء: ا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أرصدة فى ١٩٦٠/١/١ | ٢٠٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٧٠٠٠ |
| **شهر يناير :** | | | | | | |
| بيع الدفعة الأولى من الأصول وتوزيع الخسائر الناتجة عن عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر | ١٢٥٠٠ | ٩٥٠٠ | | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ |
| أرصدة | ٧٥٠٠ | ١٠٥٠٠ | ٥٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ |
| تسديدات للدائنين | | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | | | |
| أرصدة | ٧٥٠٠ | ٥٥٠٠ | — | ٣٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ |
| توزيعات على الشركاء حسب الجدول | | ٥٥٠٠ | | ٥٠٠ | ١٥٠٠ | ٣٥٠٠ |
| أرصدة | ٧٥٠٠ | — | — | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ |
| **شهر فبراير :** | | | | | | |
| بيع الدفعة الثانية من الأصول وتوزيع الخسائر الناتجة من عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر | ٦٠٠٠ | ٤٥٠٠ | | ٥٠٠ | ٥٠٠ | ٥٠٠ |
| أرصدة | ١٥٠٠ | ٤٥٠٠ | | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ |
| توزيعات على الشركاء بالتساوى (حيث أن الحصص أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر) | | ٤٥٠٠ | | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ |
| أرصدة | ١٥٠٠ | — | | ٥٠٠ | ٥٠٠ | ٥٠٠ |
| **شهر مارس :** | | | | | | |
| بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الأرباح الناتجة عن عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر | ١٥٠٠ | ٢١٠٠ | | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ |
| أرصدة | — | ٢١٠٠ | | ٧٠٠ | ٧٠٠ | ٧٠٠ |
| توزيعات على الشركات بالتساوى (أى بنسب توزيع الأرباح والخسائر) | | ٢١٠٠ | | ٧٠٠ | ٧٠٠ | ٧٠٠ |

جدول يبين كيفية توزيع الباقى من متحصلات الدفعة الأولى على الشركاء

| حصص الشركاء | | | بيـــــان |
|---|---|---|---|
| ا | ب | حـ | |
| ٦٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | صافى حقوق الشركاء قبل إجراء أية توزيعات ( أنظر قائمة التصفية ) |
| ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | — حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شىء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الأولى وقدرها ٧٥٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسب الأرباح والخسائر |
| ٣٥٠٠ | ١٥٠٠ | ٥٠٠ | صافى حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً سليما لتوزيع المتبقى من متحصلات الدفعة الأولى |

قيود اليومية :

| مبالغ | | بيـــــان | | تاريخ |
|---|---|---|---|---|
| منه | لــه | | | |
| | | من مذكورين | | خلال شهر يناير |
| ٩٥٠٠ | | حـ/النقديـــة | | |
| ٣٠٠٠ | | حـ/التصفية | | |
| | ١٢٥٠٠ | إلى حـ/الأصول المختلفة | | |
| | | إثبات بيع الدفعة الأولى من الأصول | | |
| ٣٠٠٠ | | من حـ/رأس المـــال | | |
| | | ١٠٠٠ ا | | |
| | | ١٠٠٠ ب | | |
| | | ١٠٠٠ حـ | | |
| | ٣٠٠٠ | إلى حـ/التصفية | | |
| | | توزيع خسائر الدفعة الأولى من الأصول | | |

| مبالغ منه | مبالغ له | بيان | | تاريخ |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | | |
| ٥٠٠٠ | | ح/الدائنين | | |
| ٥٥٠٠ | | ح/رأس المال | | |
| | | ٣٥٠٠ ا | | |
| | | ١٥٠٠ ب | | |
| | | ٥٠٠ حـ | | |
| | ١٠٥٠٠ | إلى ح/النقدية | | |
| | | توزيع متحصلات الدفعة حسب ماهو وارد بقائمة التصفية | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٤٥٠٠ | | ح/النقدية | | |
| ١٥٠٠ | | ح/التصفية | | شهور فبراير |
| | ٦٠٠٠ | إلى ح/الأصول المختلفة | | |
| | | إثبات بيع الدفعة الثانية من الأصول | | |
| ١٥٠٠ | | من ح/رأس المال | | |
| | | ٥٠٠ ا | | |
| | | ٥٠٠ ب | | |
| | | ٥٠٠ حـ | | |
| | ١٥٠٠ | إلى ح/التصفية | | |
| | | توزيع الخسائر الناتجة عن بيع الدفعة الثانية من الأصول | | |
| ٤٥٠٠ | | من ح/رأس المال | | |
| | | ١٥٠٠ ا | | |
| | | ١٥٠٠ ب | | |
| | | ١٥٠٠ حـ | | |
| | ٤٥٠٠ | إلى ح/النقدية | | |
| | | توزيع متحصلات الدفعة الثانية بنسبة أ. خ | | |

| مبالغ منه | مبالغ لـه | بيـــــان | | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ٢١٠٠ | | من حـ/النقديـة | | شهر مارس |
| | | إلى مذكورين | | |
| | ١٥٠٠ | حـ/الأصول المختلفة | | |
| | ٦٠٠ | حـ/التصفيـة | | |
| | | إثبات بيع الدفعة الثالثة من الأصول | | |
| ٦٠٠ | | من حـ/التصفيـة | | |
| | ٦٠٠ | إلى حـ/رأس المـال | | |
| | | ٢٠٠ ا | | |
| | | ٢٠٠ ب | | |
| | | ٢٠٠ حـ | | |
| | | توزيع الأرباح الناتجة من بيع الدفعة الأخيرة من الأصول | | |
| ٢١٠٠ | | من حـ/رأس المـال | | |
| | | ٧٠٠ ا | | |
| | | ٧٠٠ ب | | |
| | | ٧٠٠ حـ | | |
| | ٢١٠٠ | إلى حـ/النقديـة | | |
| | | توزيع متحصلات الدفعة بنسبة ا . حـ | | |

حسابات التصفية :

منـه — حـ/الأصول المختلفـة — لـه

| مبلغ | بيان | تاريخ | مبلغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠٠ | إلى الرصيد | ١/١ | ١٢٥٠٠ | من مذكورين | ١/٣١ |
| | | | ٦٠٠٠ | من مذكورين | ٢/٢٩ |
| | | | ١٥٠٠ | من حـ/النقديـة | ٣/٣١ |
| ٢٠٠٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | | |

منه ح/النقدية له

| منه | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | إلى الرصيد | ١/١ | ٥٠٠٠ | من ح/الدائنين | ١/٣١ |
| ٩٥٠٠ | إلى ح/الأصول المختلفة | ١/٣١ | ٥٥٠٠ | من ح/رأس المال | |
| | | | | ٣٥٠٠ ا | |
| | | | | ١٥٠٠ ب | |
| | | | | ٥٠٠ حـ | |
| ١٠٥٠٠ | | | ١٠٥٠٠ | | |
| ٤٥٠٠ | إلى ح/الأصول المختلفة | ٢/٢٩ | ٤٥٠٠ | من ح/رأس المال | ٢/٢٩ |
| | | | | ١٥٠٠ ا | |
| | | | | ١٥٠٠ ب | |
| | | | | ١٥٠٠ حـ | |
| ٤٥٠٠ | | | ٤٥٠٠ | | |
| ٢١٠٠ | إلى مذكورين | ٣/٣١ | ٢١٠٠ | من ح/رأس المال | ٣/٣٠ |
| | | | | ٧٠٠ ا | |
| | | | | ٧٠٠ ب | |
| | | | | ٧٠٠ حـ | |
| ٢١٠٠ | | | ٢١٠٠ | | |

ح/التصفيـــة

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | إلى ح/الأصول المختلفة | ١/٣١ | ٣٠٠٠ | من ح/رأس المـــال | ١/٣١ |
| | | | | ١٠٠٠ ا | |
| | | | | ١٠٠٠ ب | |
| | | | | ١٠٠٠ ح | |
| ٣٠٠٠ | | | ٣٠٠٠ | | |
| ١٥٠٠ | إلى ح/الأصول المختلفة | ٢/٢٩ | ١٥٠٠ | من ح/رأس المـــال | ٢/٢٩ |
| | | | | ٥٠٠ ا | |
| | | | | ٥٠٠ ب | |
| | | | | ٥٠٠ ح | |
| ١٥٠٠ | | | ١٥٠٠ | | |
| ٦٠٠ | إلى ح/رأس المـــال | ٣/٣١ | ٦٠٠ | من ح/النقديـــة | ٣/٣١ |
| | ٢٠٠ ا | | | | |
| | ٢٠٠ ب | | | | |
| | ٢٠٠ ح | | | | |
| ٦٠٠ | | | ٦٠٠ | | |

منـــه — حساب رأس المـــال — لـــه

| ا | ب | ح | البيان | تاريخ | ا | ب | ح | البيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | إلى ح/التصفية | ١/٣١ | ٧٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | من الرصيد | ١/١ |
| ٣٥٠٠ | ١٥٠٠ | ٥٠٠ | إلى ح/النقدية | ١/٣١ | | | | | |
| ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | إلى الرصيد | ١/٣١ | | | | | |
| ٧٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | | | ٧٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | | |
| ٥٠٠ | ٥٠٠ | ٥٠٠ | إلى ح/التصفية | ٢/٢٩ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | من الرصيد | ٢/١ |
| ١٥٠٠ | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ | إلى ح/النقدية | ٢/٢٩ | | | | | |
| ٥٠٠ | ٥٠٠ | ٥٠٠ | إلى الرصيد | ٢/٢٩ | | | | | |
| ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | | |
| ٧٠٠ | ٧٠٠ | ٧٠٠ | إلى ح/النقدية | ٣/٣١ | ٥٠٠ | ٥٠٠ | ٥٠٠ | من الرصيد | ٣/١ |
| | | | | | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | من ح/التصفية | ٣/٣١ |
| ٧٠٠ | ٧٠٠ | ٧٠٠ | | | ٧٠٠ | ٧٠٠ | ٧٠٠ | | |

## ملاحظات على الحل :

١ – يلاحظ أنه قد تم توزيع الخسائر التى تحققت من بيع الدفعة الأولى من الأصول وقدرها ٣٠٠٠ جنيه على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

٢ – بعد سداد حقوق الدائنين وقدرها ٥٠٠٠ جنيه تبقى لدى المصفى ٥٥٠٠ جنيه . وعند توزيع هذا المبلغ على الشركاء فقد أعتبر وكانه آخر عدم تحقيق شيء من بيع الباقى من الأصول وقدره ٧٥٠٠ جنيه . وقد وزعت هذه الخسائر ( كما يتضح من الجدول الثانى ) على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر . وبذلك تبقى للشركاء حقوق صافية مطلقة من أى قيد تعادل فى مجموعها النقدية المتبقية من متحصلات الدفعة الأولى ورصيد النقدية وقت بدء التصفية . وقد وزعت هذه المبالغ المتبقية فى حدود هذه الحقوق المطلقة .

٣ – بعد إجراء توزيعات الدفعة الأولى على الشركاء يلاحظ أن نسب رؤوس أموال الشركاء قد أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . وبذلك توزع المتحصلات من أية دفعة تالية بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر دون حاجة إلى أستخدام الجدول الثانى لمعرفة ما يجب توزيعه على الشركاء من متحصلات كل دفعة . على أنه ليس من الضرورى أن يتم هذا التساوى بين نسب رووس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر دائماً بعد توزيع الباقى من متحصلات الدفعة الأولى . فاذا لم يتم هذا التساوى بعد توزيع الباقى من متحصلات الدفعة الأولى فنستمر فى أستخدام الجدول الثانى لاستنتاج مايخص كل شريك من متحصلات الدفعة الثانية وبعد أن نأخذ فى الحسبان جميع الخسائر المحتمل وقوعها والسابق الإشارة إليها .

٤ – يلاحظ أن قائمة التصفية وبالتالى حسابات الشركاء بالدفاتر لاتتأثر إلا بالخسائر التى تحققت فعلا نتيجة بيع كل دفعة من دفعات الأصول أما الخسائر المحتملة بإفتراض عدم إمكان تحقيق شيء من بيع المتبقى من الأصول

بعد كل دفعة فإنها أخذت فى الحسبان فقط الجدول الثانى وذلك بقصد الوصول إلى صافى حقوق الشركاء الصافية التى تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات كل دفعة .

٥ ــ يلاحظ أن جملة ماحصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية هــو : ــ

ا = ٣٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٥٧٠٠ جنيه
ب = ١٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٣٧٠٠ جنيه
جـ = ٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٢٧٠٠ جنيه
١٢١٠٠

وهذه هى نفس المبالغ التى كانوا سيحصلون عليها لو أن عملية توزيع المتحصلات قد تأجلت حتى نهاية التصفية كما يتضح ذلك من المقارنة الآتية :

صافى خسائر التصفية = ٣٠٠٠ + ١٥٠٠ ــ ٦٠٠ = ٣٩٠٠ جنيه

وبتوزيع هذه الخسائر على الشركاء بالتساوى يخص كل شريك ١٣٠٠ جنيه.

صافى حقوق ا = ٧٠٠٠ ــ ١٣٠٠ = ٥٧٠٠ جنيه

صافى حقوق ب = ٥٠٠٠ ــ ١٣٠٠ = ٣٧٠٠ جنيه

صافى حقوق جـ = ٤٠٠٠ ــ ١٣٠٠ = ٢٧٠٠ جنيه

١٢١٠٠ جنيه

مثال (٢) :

فى ١ / ١ / ١٩٦٠ كان المركز المالى لإحدى شركات التضامن كالآتى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | نقدية | | | رأس مال |
| ٢٩٠٠٠ | أصول مختلفة | | ٩٠٠٠ | أ |
| | | | ٥٠٠٠ | ب |
| | | | ٤٠٠٠ | جـ |
| | | | ٢٠٠٠ | د |
| | | ٢٠٠٠٠ | | |
| | | ١٠٠٠٠ | | دائنون مختلفون |
| ٣٠٠٠٠ | | ٣٠٠٠٠ | | |

وقد وافق الشركاء فى ذلك التاريخ على تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات فيما بينهم أولا بأول وقد كان المتحصل والمباع من الأصول كالآتى :

| الدفعة | القيمة الدفترية للاصول المباعة | صافى المتحصل |
|---|---|---|
| يناير | ٨٠٠٠ | ٦٠٠٠ |
| فبراير | ٨٠٠٠ | ٥٠٠٠ |
| مارس | ٦٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| أبريل | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| مايو | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ |
| | ٢٩٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |

والمطلوب : تصوير قائمة التصفية اللازمة علماً بأن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ : ١ : ١

## قائمة التصفية وتوزيع المحصلات

| حصص الشركاء أ | ب | جـ | د | دائنون | أصول نقدية | غير نقدية | بيان |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٩٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٢٩٠٠٠ | أرصدة في ١/١/٦٠ |
| | | | | | | | يناير |
| ٨٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | | ٦٠٠٠ | ٨٠٠٠ | بيع الدفعة الأولى من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ٢:١:١:١ |
| ٨٢٠٠ | ٤٦٠٠ | ٣٦٠٠ | ١٦٠٠ | ١٠٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٢١٠٠٠ | |
| | | | | ٧٠٠٠ | ٧٠٠٠ | | تسديدات للدائنين ويبقى لهم ٣٠٠٠ ج |
| ٨٢٠٠ | ٤٦٠٠ | ٣٦٠٠ | ١٦٠٠ | ٣٠٠٠ | — | ٢١٠٠٠ | أرصدة فبراير |
| ١٢٠٠ | ٦٠٠ | ٦٠٠ | ٦٠٠ | | ٥٠٠٠ | ٨٠٠٠ | بيع الدفعة الثانية من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ٢:١:١:١ |
| ٧٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٥٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | أرصدة |
| | | | | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | | تسديد الباقي من حساب الدائنين |
| ٧٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | أرصدة |
| ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | | | | ٢٠٠٠ | | توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق |
| ٦٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | | — | ١٣٠٠٠ | أرصدة مارس |
| ٨٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ٢:١:١:١ |
| ٥٢٠٠ | ٢٦٠٠ | ٢٦٠٠ | ٦٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٧٠٠٠ | أرصدة |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | — | | ٤٠٠٠ | | توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق |
| ٣٢٠٠ | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | ٦٠٠ | | — | ٧٠٠٠ | أرصدة أبريل |
| ٤٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٥٠٠٠ | بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ١:١:١:١ |
| ٢٨٠٠ | ١٤٠٠ | ١٤٠٠ | ٤٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | أرصدة |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | — | | ٤٠٠٠ | | توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق |
| ٨٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | | — | ٢٠٠٠ | أرصدة مايو |
| ٤٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | | ١٠٠٠ | ٢٠٠٠ | بيع الدفعة الأخيرة من الأصل وتوزيع الخسائر بنسبة ٢:١:١ |

تابع قائمة التصفية لتوزيع المتحصلات

| بيـــــان | أصول نقدية | أصول غير نقدية | دائنون | د | جـ | ب | ا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أرصدة | ١٠٠٠ | | | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٤٠٠ |
| توزيع على الشركاء بنسبة ٢ : ١ : ١ : ١ | ١٠٠٠ | | | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٤٠٠ |

جدول يبين كيفية توزيع متحصلات شهر فبراير

| بيـــــان | د | جـ | ب | ا |
|---|---|---|---|---|
| صافي حقوق الشركاء قبل إجراء أية توزيعات نقدية عليهم ( أنظر قائمـــة التصفية ) | ١٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٧٠٠٠ |
| – حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الثانية وقدرها ١٣٠٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أي بنسبة ٢ : ١ : ١ : ١ | ٢٦٠٠ | ٢٦٠٠ | ٢٦٠٠ | ٥٢٠٠ |
| أرصـــــدة | ١٦٠٠– | ٤٠٠ | ١٤٠٠ | ١٨٠٠ |
| – حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتملة بفرض إعسار الشريك د وعدم إمكانه سداد رصيد حسابه المدين وقدره ١٦٠٠ جنيه وقد وزع على الشركاء الآخرين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم أي بنسبة ٢ : ١ : ١ | ١٦٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٨٠٠ |
| صافي حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقي من متحصلات شهر فبراير وقدرها ٢٠٠٠ جنيه . | – | – | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ |

جدول يبين كيفية توزيع متحصلات شهر مارس على الشركاء

| ا | ب | ج | د | بيان |
|---|---|---|---|---|
| ٥٧٠٠ | ٢٦٠٠ | ٢٦٠٠ | ٦٠٠ | صافى حقوق الشركاء بعد توزيع الخسائر التى تحققت من بيع الدفعة الثالثة ( أنظر قائمة التصفية ) |
| ٢٨٠٠ | ١٤٠٠ | ١٤٠٠ | ١٤٠٠ | — حقوق مقيدة نتيجة خسائر تحتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شئ من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الثالثة وقدرها ٧٠٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر |
| ٢٤٠٠ | ١٢٠٠ | ١٢٠٠ | — | أرصدة : |
| ٤٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٨٠٠ | — حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتملة بفرض إعسار الشريك د وعدم إمكانه سداد رصيده المدين وقدره ٨٠٠ جنيه وزع على الشركاء الآخرين بنسبة الأرباح والخسائر |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | — | صافى حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات شهر مارس وقدرها ٤٠٠٠ جنيه |
| ٢٨٠٠ | ١٤٠٠ | ١٤٠٠ | ٤٠٠ | صافى حقوق الشركاء بعد توزيع الخسائر التى تحققت من بيع الدفعة الرابعة من الأصول ( أنظر قائمة التصفية ) |
| ٨٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | ٤٠٠ | — حقوق مقيدة نتيجة خسائر تحتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة وقدرها ٢٠٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر . |
| ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | — | صافى حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات [illegible] أبريل وقدرها ٤٠٠٠ جنيه . |

ملاحظات :

١ - يلاحظ أن المتحصل من دفعة يناير بالإضافة النقدية التى كانت لدى الشركة فى ١ / ١ / ٦٠ لا يكفيان لسداد المستحق للدائنين فسدد لهم الباق وقدره ٣٠٠٠ جنيه من متحصلات شهر فبراير .

٢ - يلاحظ أن الشركاء لم يحصلوا على شئ من متحصلات شهر يناير وذلك لعدم سداد حساب الدائنين بالكامل .

٣ - لاستنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من المتبقى من متحصلات فبراير أخذنا فى الحسبان الخسائر المحتمل وقوعها إذا لم يتحقق شئ من بيع الباقى من الأصول وكذلك افترضنا إعسار الشريك د وعدم تمكنه من سداد رصيد حسابه المدين ( وقدره ١٦٠٠ جنيه ) فاعدنا توزيع هذا الرصيد على الشركاء الآخرين باعتبارهم متضامنين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم . وقد اتبع نفس المبدأ عند استنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من متحصلات شهر مارس .

٤ - يلاحظ أنه بعد توزيع متحصلات شهر أبريل على الشركاء أصبحت حصصهم المتبقية متفقة مع نسب الأرباح والخسائر وبذلك وزعت المبالغ المتحصلة من بين الدفعة الأخيرة بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر دون حاجة إلى عمل جدول لبيان كيفية توزيع متحصلات الدفعة الأخيرة .

٥ - يلاحظ مما سبق أننا أوضحنا فى المثال السابق أن قائمة التصفية وبالتالى حسابات الشركاء بالدفاتر لم تتأثر إلا بالخسائر التى تحققت فعلا نتيجة بيع الدفعات المختلفة من الأصول . أما الخسائر المحتملة نتيجة افتراض عدم إمكان تحقيق شئ من الأصول المتبقية بعد كل دفعة أو نتيجة افتراض إعسار الشريك فلم يكن لها تأثير على قائمة التصفية أو الحسابات وإنما أخذت فى الحسبان عند استنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من متحصلات كل دفعة .

الخلاصة :

نستنتج من حل المثالين السابقين أنه لكي تحقق العدالة فى توزيع المتحصلات أولا بأول على الشركاء ولحماية المصفى والشركاء من أى غبن . يجب مراعاة القاعدة الآتية فى التوزيع .

« توزع النقدية المتبقية من متحصلات أى دفعة بعد سداد جميع ما على الشركة من التزامات للغير — فقط على الشركاء الذين يتبقى لهم حقوق فى الشركة بعد الأخذ فى الحسبان جميع الخسائر المحتمل وقوعها وتجرى التوزيع فقط فى حدود تلك الحقوق الصافية المطلقة » .

معالجة الحسابات الشخصية :

قد يكون للشركاء حسابات شخصية مدينة أو دائنة وقت بدء التصفية ، وفى هذه الحالة يجب تسوية أرصدة تلك الحسابات مع رؤوس أموال الشركاء فيضاف الرصيد الدائن إلى رأس مال الشريك ويخصم الرصيد المدين من رأس مال الشريك وذلك قبل البدء فى إجراء أى توزيعات على الشركاء .

معالجة قروض الشركاء :

قد يكون لأحد الشركاء وقت بدء عملية التصفية قرض فى ذمة الشركة . ومن المسلم به قانوناً أن قرض الشريك واجب السداد قبل حقوق الشركاء ولكن القاعدة لا تسرى فى حالات التصفية وتوزيع المتحصلات على دفعات لأنه لا يمكننا التكهن مقدماً بما يحتمل أن يصيب الشريك صاحب القرض من خسائر التصفية ولذلك فانه من الأفضل إدماج القرض ضمن حقوق الشريك قبل إجراء أى توزيعات على ان تعتبر الدفعات الأولى التى يتسلمها الشريك صاحب القرض كأنها دفعت إليه سداداً للقرض حتى يتم سداده ثم تعتبر الدفعات التالية سداداً لحصته فى رأس المال .

الطريقة الثانية :

تتطلب الطريقة السابق شرحها لتوزيع متحصلات النقدية على الشركاء أولا بأول أى على دفعات ، ضرورة اعداد جدول يبين المبالغ الواجب توزيعها على كل شريك من كل دفعة من الدفعات وذلك بعد الأخذ فى الحسبان

جميع الخسائر المحتمل حدوثها . ويستمر إعدادنا لتلك الجداول عقب كل دفعة حتى تصبح حقوق الشركاء المتبقية متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر وعندها نوزع المتحصلات على الشركاء بالنسب التى يقتسمون بها الأرباح والخسائر .

إلا أنه قد يكون من المستحسن فى بعض الحالات إعداد خطة كاملة قبل البدء فى عملية توزيع المتحصلات لكى يسير عليها المصفى فى توزيعه لكل ما يتبقى لديه من متحصلات التصفية على الشركاء وذلك بعد سداد جميع حقوق الغير بدلا من الانتظار إلى تاريخ كل دفعة ثم معرفة ما يخص كل شريك من هذه الدفعة .

وتقوم هذه الخطة على فكرة الوصول بحقوق الشركاء إلى أرقام تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . ومعنى هذا إجراء توزيعات لبعض الشركاء دون البعض الآخر وبنسب معينة .

وتنحصر المشاكل المترتبة على وضع هذه الخطة فى ناحيتين :

أولا : ترتيب الشركاء حسب أحقيتهم فى استلام دفعات من متحصلات التصفية .

ثانياً : تحديد المبالغ التى تدفع للشركاء حسب أحقيتهم فى القبض .

**أولا — أحقية الشركاء فى القبض :**

يتوقف ترتيب الشركاء حسب أولوية التوزيع عليهم على مدى قدرة رأس مال كل شريك على تحمل خسائر التصفية . فالشريك الذى تكون قدرة رأس ماله على تحمل خسائر التصفية أكبر ما يمكن هو الشريك الذى يكون له الحق الأول فى استلام دفعات نقدية من متحصلات التصفية قبل غيره من الشركاء ثم يليه الشريك التالى فى قدرة رأس ماله على تحمل خسائر التصفية وهكذا .

وللوصول إلى قدرة رأس مال كل شريك فى تحمل نصيبه من خسائر التصفية وبالتالى ترتيب الشركاء فى أولوية القبض نقسم حصة كل شريك فى رأس

المال على النسبة التى تخصه فى توزيع الأرباح والخسائر ثم نقارن بين خوارج القسمة فيكون لصاحب أكبر خارج قسمة الحق الأول فى استلام دفعات ثم يليه الشريك الثانى فى ناتج القسمة وهكذا .

فإذا فرضنا أن ا ، ب ، جـ ، د أربعة شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٢ : ٥ وإن حصصهم فى رأس مال الشركة كانت ١٨٠٠ جنيه ، ٤٨٠٠ جنيه ، ٢٤٠٠ جنيه ، ١١٠٠٠ جنيه على التوالى ، فلمعرفة ترتيب هؤلاء الشركاء فى أولوية توزيع الدفعات عليهم يجرى الآتى :

| الشريك | حصته فى رأس المال | نسب توزيع الأرباح والخسائر | حصة الشريك فى رأس المال / نسبة توزيع الأرباح | ترتيب الأحقية فى القبض |
|---|---|---|---|---|
| ا | ١٨٠٠ | ١ | $\frac{1800}{\frac{1}{10}} = 18000$ | الثالث |
| ب | ٤٨٠٠ | ٢ | $\frac{8400}{\frac{2}{10}} = 24000$ | الأول |
| جـ | ٢٤٠٠ | ٢ | $\frac{2400}{\frac{2}{10}} = 12000$ | الرابع |
| د | ١١٠٠٠ | ٥ | $\frac{11000}{\frac{5}{10}} = 22000$ | الثانى |

يدل خارج قسمة حصة كل شريك فى رأس المال على نسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة به على أدنى حد من خسائر التصفية الذى يكون نصيب نقدية الشريك منها كاف لتغطية حصته فى رأس المال وبالتالى حرمانه من أية توزيعات

فمثلا لو بلغت خسائر التصفية ، ١٨٠٠٠ جنيه لكان نصيب الشركاء منها كالآتى :

ا = $18000 \times \frac{1}{10} = 1800$ جنيه (وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصته فى رأس المال وبالتالى حرمانه من أية توزيعات ) .

ب = ١٨٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٣٦٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك فى رأس المال مما يسمح له توزيعات نقدية ) .

جـ = ١٨٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٣٦٠٠ جنيه (وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى [illegible] مه من أية توزيعات ) .

د = ١٨٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠}$ = ٩٠٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة الشريك فى رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

وإذا بلغت خسائر التصفية ٢٤٠٠٠ جنيه لكان نصيب الشركاء منها كالآتى :

ا = ٢٤٠٠٠ × $\frac{١}{١٠}$ = ٢٤٠٠ جنيه(وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

ب = ٢٤٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٤٨٠٠ جنيه( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصته فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

جـ = ٢٤٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٤٨٠٠ جنيه وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

د = ٢٤٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠}$ = ١٢٠٠٠ جنيه (وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

أما إذا بلغت خسائر التصفية ١٢٠٠٠ جنيه يكون نصيب الشركاء منها كالآتى :

ا = ١٢٠٠٠ × $\frac{١}{١٠}$ = ١٢٠٠ جنيه وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك فى رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ؛

ب = ١٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٢٤٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك فى رأس المال مما تسمح له بتوزيعات نقدية)

حـ = ١٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٢٤٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصة الشريك فى رأس المال وبالتالى حرمانه من أية توزيعات ) .

د = ١٢٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠}$ = ٦٠٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك فى رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

وأخيراً إذا بلغت خسائر التصفية ٢٢٠٠٠ جنيه يكون نصيب كل شريك منها كالآتى :

ا = ٢٢٠٠٠ × $\frac{١}{١٠}$ = ٢٢٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

ب = ٢٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٤٤٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك فى رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

حـ = ٢٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠}$ = ٤٤٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

د = ٢٢٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠}$ = ١١٠٠٠ جنيه ( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى يحرمه من أية توزيعات ) .

يتضح لنا من هذه المقارنة أن الشريك حـ هو أقل الشركاء قدره على تحمل خسائر التصفية لأن خسائر قدرها ١٢٠٠٠ جنيه ( وهى أقل قدر من الخسائر المفترضة فى المثال السابق ) كافية لمحو حصة هذا الشريك فى رأس المال وبالتالى حرمانه من أية توزيعات نقدية فى الوقت الذى يتبقى للشركاء الآخرين حقوق — بعد تحملهم بأنصبتهم من هذه الخسائر — تسمح بإجراء توزيعات نقدية عليهم . وبذلك يكون الشريك حـ هو آخر شريك له الحق فى توزيعات نقدية من متحصلات التصفية .

كما يتضح لنا من هذه المقارنة أيضاً أن الشريك ب هو أقوى الشركاء قدرة على تحمل خسائر التصفية ، لأن الحد الأدنى من خسائر التصفية الذى

يكون نصيبه منها كاف لتغطية حصته فى رأس المال هو ٢٤٠٠٠ جنيه ( وهو أكبر قدر من الخسائر فى مثالنا هذا ) فى الوقت الذى لا يستطيع معه الشركاء الآخرين تحمل تلك الخسائر لأن أنصبتهم منها تزيد على حصتهم فى رأس المال .

وبذلك يكون ترتيب الشركاء حسب قدرة حصصهم فى رأس المال ( أو حقوقهم فى الشركة فى تاريخ التصفية ) على تحمل خسائر التصفية وبالتالى فى أحقية استلام توزيعات من متحصلات التصفية كالآتى :

| | |
|---|---|
| الأول | ب |
| الثانى | د |
| الثالث | ا |
| الرابع والأخير | حـ |

ثانياً — تحديد المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء حسب الترتيب السابق :

بعد ترتيب الشركاء حسب أولويتهم فى التوزيعات النقدية تبدأ المشكلة الثانية وهى تحديد ما يجب دفعه للشريك الأول قبل الشركاء الآخرين ثم ما يجب دفعه للشريكين الأول والثانى معاً قبل الشركاء الآخرين وهكذا . والهدف الرئيسى من إجراء هذه التوزيعات هو جعل رؤوس أموال الشركاء جميعاً متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر ويتم هذا التوافق على خطوات نلخصها فيما يلى :-

١ — لمعرفة ما يجب دفعه إلى الشريك الذى له الحق الأول فى التوزيعات النقدية يثبت رأس مال الشريك الذى يليه فى ترتيب القبض أى نفترض عدم دفع شىء لهذا الشريك ثم يعدل رأس مال الشريك الأول حتى يصبح متفقاً مع رأس مال الشريك الثانى ونسب توزيع الأرباح الخاصة بهما . والفرق بين رأس المـــال المعدل للشريك الأول وحصته الأصلية فى رأس المـــال هو ما يجب دفعه أولاً إلى الشريك الأول . ويلاحظ أنه بعد إجراء هذا التوزيع على الشريك الأول يصبح رأس مال الشريكان الأول والثانى متفقان مع نسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهما :

٢ – لمعرفة ما يجب دفعه إلى الشريكين لهما الحق الأول والثانى فى القبض معاً ونثبت رأس مال الشريك الثالث أى التالى لهما فى حق القبض وتعدل رؤوس أموال الشريكين الأول والثانى حتى تصبح متفقة ورأس مال الشريك الثالث ونسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بالشركاء الثلاثة . والفرق بين رؤوس أموال الشريكين الأول والثانى المعدلة وبين رؤوس أموالهما بعد إجراء التوزيع الأولو يمثل ما يجب دفعه إلى هذين الشريكين معاً فى وقت واحد . ويلاحظ أنه بعد إجراء هذا التوزيع الثانى على الشريكين تصبح رؤوس أموال الثلاث شركاء متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم .

وهكذا تستمر عملية تثبيت رؤوس الأموال وتعديلها وتحديد المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء حتى يصبح المتبقى من حصص الشركاء فى رأس المـــال متفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

ومتى وصل المصفى إلى نقطة التوافق فأن أى متحصلات بعد ذلك توزع على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

ففى المثال السابق يكون تحديد التوزيعات النقدية المستحقة لكل شريك حسب ترتيب أحقيته فى التوزيع كالآتى :

| الشركاء | ب | د | ا | جـ |
|---|---|---|---|---|
| نسب توزيع الأرباح والخسائر | ٢ | ٥ | ١ | ٢ |
| ترتيب الأحقية فى القبض حصص | ١ | ٢ | ٣ | ٤ |
| الشركاء فى رأس المـــال . | ٤٨٠٠ | ١١٠٠٠ | ١٨٠٠ | ٢٤٠٠ |
| ١ – لتحديد مايجب دفعه للشريك ب | | | | |
| يثبت رأس مال د ويعدل رأس مال | | | | |
| ب هكذا ١١٠٠٠ × $\frac{٢}{٥}$ | ٤٤٠٠ | ١١٠٠٠ | | |
| ما يجب دفعه للشريك ب | ٤٠٠ | — | — | — |
| حصص الشركاء بعد التوزيع الأول | ٤٤٠٠ | ١١٠٠٠ | ١٨٠٠ | ٢٤٠٠ |

| البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **٢ـ لتحديد ما يجب دفعه للشريكين ب ، د معاً** | | | | |
| يثبت رأس مال الشريك ا | | | ١٨٠٠ | |
| ويعدل رأس مال ب هكذا ١٨٠٠ × $\frac{٢}{١}$ | ٣٦٠٠ | | | |
| ويعدل رأس مال د هكذا ١٨٠٠ × $\frac{٥}{١}$ | | ٩٠٠٠ | | |
| ٢٨٠٠ جنيه توزع بين ب ، د | ٨٠٠ | ٢٠٠٠ | — | — |
| حصص الشركاء بعد التوزيع الثاني | ٣٦٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٨٠٠ | ٢٤٠٠ |
| **٣ ـ لتحديد ما يجب توزيعه على الشركاء ب ، د ، حـ معاً.** | | | | |
| يثبت رأس مال الشريك حـ | | | | ٢٤٠٠ |
| يعدل رأس مال ب هكذا ٢٤٠٠ × $\frac{٢}{٢}$ | ٢٤٠٠ | | | |
| يعدل رأس مال د هكذا ٢٤٠٠ × $\frac{٥}{٢}$ | | ٦٠٠٠ | | |
| يعدل رأس مال ا هكذا ٢٤٠٠ × $\frac{١}{٢}$ | | | ١٢٠٠ | |
| ٤٨٠٠ جنيه توزع على الشركاء الثلاثة = | ١٢٠٠ | ٣٠٠٠ | ٦٠٠ | — |
| حصص الشركاء بعد التوزيع الثالث | ٢٤٠٠ | ٦٠٠٠ | ١٢٠٠ | ٢٤٠٠ |
| وقد أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . | | | | |

يتضح لنا من الكشف السابق أنه بعد قيام المصفى بسداد حقوق الغير تجرى التوزيعات النقدية الآتية على الشركاء وبالترتيب التالي :

١ ــ ٤٠٠ جنيه تدفع أولا للشريك ب

٢ ــ ٢٨٠٠ جنيه توزع بين ب ، د بنسبة ٢ : ٥

٣ ــ ٤٨٠٠ جنيه توزع بين ب ، د ، ا بنسبة ٢ : ٥ : ١

٤ ــ أية متحصلات متبقية بعد ذلك توزع على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

ويلاحظ أنه إذا كان المتبقى من متحصلات التصفية بعد سداد جميع حقوق الغير لا يكفى لسداد المستحق للشريك ب وقدره ٤٠٠ جنيه يعطى له النقدية المتبقية كلها على أن يكمل له الباقى من متحصلات الدفعة التالية . وبالمثل إذا كانت المتحصلات الباقية من إحدى الدفعات أقل من ٢٨٠٠ الواجب توزيعها بين ب ، د توزع النقدية الموجودة بين ب ، د بنسبة الأرباح والخسائر الخاصة بها على أن يكمل لها الفرق بنفس النسبة من الدفعة التالية وهكذا .

ملاحظة :

إذا كان هناك حسابات شخصية مدينة أو دائنة للشركاء يجب ترحيل أرصدة تلك الحسابات إلى حساب رأس المال قبل تحديد أحقية الشركاء فى القبض أو تحديد الدفعات الواجب توزيعها عليهم .

وفى حالة وجود قرض لأحد الشركاء فيراعى ما سبق ذكره فى هذا الشأن عند شرح الطريقة الأولى من ضرورة إدماج القرض ضمن حقوق هذا الشريك وعدم التقدم بأفضلية القرض على حقوق الشركاء فى السداد .

( مثال عام ) محمد وعلى وأمين شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ وقد كان المركز المالى لشركتهم فى ٣١ / ١٢ / ٥٩ كالآتى :

| | | الأصول | | | الخصوم |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٩٥٠٠ | | أصول غير نقدية مختلفة | | | رأس مال الشركة |
| ٥٥٠٠ | | نقدية بالبنك | | ١١٥٠٠ | محمد |
| ٥٠٠ | | شخصى محمد | | ١٣٥٠٠ | على |
| | | | | ٥٠٠٠ | أمين |
| | | | ٣٠٠٠٠ | | |
| | | | ٣٠٠٠ | | قرض أمين |
| | | | ٥٠٠ | | شخصى على |
| | | | ١٢٠٠٠ | | دائنون |
| ٤٥٥٠٠ | | | ٤٥٥٠٠ | | |

وقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى ١ / ١ / ٦٠ وتوزيع المتحصلات عليهم أولا بأول بدلا من الانتظار حتى انتهاء إجراءات التصفية . فاذا علمت أن المتحصل من بيع الأصول ومصاريف التصفية كانت كالآتى :

| الدفعة | المتحصل من بيع الأصول | مصاريف التصفية |
|---|---|---|
| شهر يناير | ٣٧٠٠ | ٢٠٠ |
| شهر فبراير | ٥٨٠٠ | ٣٠٠ |
| شهر مارس | ١٣١٠٠ | ١٠٠ |
| شهر أبريل | ٢٢٧٥٠ | ٢٥٠ |

فالمطلوب :

أولا — وضع خطة كاملة ليسير عليها المصفى فى توزيعه لمتحصلات التصفية على الشركاء .

ثانياً — تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات على الشركاء .

ثالثاً — إجراء قيود اليومية اللازمة .

رابعاً — تصوير حسابات التصفية اللازمة .

أولا — وضع خطة لتوزيع متحصلات التصفية :

(ا) تحديد الحقوق الصافية للشركاء فى تاريخ بدء التصفية :

| محمد | على | أمين | |
|---|---|---|---|
| ١١٥٠٠ | ١٣٥٠٠ | ٥٠٠٠ | حصص الشركاء فى رأس المال |
| ٥٠٠— | ٥٠٠ + | | حسابات شخصية |
| — | — | ٣٠٠٠ | قروض للشركاء |
| ١١٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | حصص الشركاء الكلية |

(ب) ترتيب الشركاء حسب الأحقية فى استلام توزيعات نقدية :

| محمد | على | أمين | |
|---|---|---|---|
| ١١٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | حصص الشركاء الكلية فى الشركة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| نسب توزيع الأرباح والخسائر | ١ | ٢ | ٢ |
| خارج قسمة حصة كل شريك على نسبة توزيع الربح الخاصة به : | ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٥٥٠٠ |
| ترتيب الأحقية فى استلام التوزيعات | الأول | الثانى | الثالث |

(ج) تحديد قيمة التوزيعات النقدية على الشركاء حسب الترتيب السابق :

| | أمين | على | محمد |
|---|---|---|---|
| ترتيب الأحقية فى استلام التوزيعات | ١ | ٢ | ٢ |
| نسب توزيع الأرباح والخسائر | ١ | ٢ | ٢ |
| حصص الشركاء الكلية | ٨٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ١١٠٠٠ |
| ١ — تحديد ما يجب دفعه للشريك أمين | | | |
| يثبت رأس مال الشريك على على أن يعدل رأس مال أمين هكذا | | ١٤٠٠٠ | |
| ١٤٠٠٠ × $\frac{١}{٢}$ | ٧٠٠٠ | | |
| جنيه تدفع أولا للشريك أمين | ١٠٠٠ | | |
| حقوق الشركاء بعد التوزيع الأول | ٧٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | ١١٠٠٠ |
| ٢ — تحديد ما يجب توزيعه على الشريكين أمين وعلى معاً | | | |
| يثبت رأس مال الشريك محمد ويعدل رأس مال أمين هكذا | | | ١١٠٠٠ |
| ١١٠٠٠ × $\frac{١}{٢}$ | ٥٥٠٠ | | |
| ويعدل رأس مال على هكذا | | | |
| ١١٠٠٠ × $\frac{١}{١}$ | | ١١٠٠٠ | |
| ٤٥٠٠ = جنيه توزع بين أمين وعلى | ١٥٠٠ | ٣٠٠٠ | — |
| حصص الشركاء بعد التوزيع الثانى وقد أصبحت متفقة مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر . | ٥٥٠٠ | [illegible] | ١١٠٠٠ |

**ملخص خطة توزيع المتحصلات :**

يتضح مما سبق أنه بعد قيام المصفى بسداد حقوق الغير كاملة يوزع المتبقى من متحصلات التصفية على الشركاء كالآتى :

١ — ١٠٠٠ جنيه تدفع أولا للشريك أمين .

٢ — ٤٥٠٠ جنيه توزع بين الشريكين أمين وعلى بنسبة ١ : ٢

٣ — أى مبلغ يتبقى بعد ذلك يوزع بين الشركاء أمين وعلى ومحمد بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أى بنسبة ١ : ٢ : ٢ .

**ثانياً — قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات :**

| بيان | نقدية | دائنون | أمين | | على | | محمد | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | جزئى | كلى | جزئى | كلى | جزئى | كلى |
| أرصدة فى ١/١ / ٦٠ | ٥٥٠٠ | ١٢٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | | ١٤٠٠٠ | | ١١٠٠٠ |
| شهر يناير | | | | | | | | |
| متحصلات التصفية | ٣٧٠٠ | | | | | | | |
| | ٩٢٠٠ | | | | | | | |
| مصاريف التصفية | ٢٠٠ | | | | | | | |
| | ٩٠٠٠ | | | | | | | |
| تسديد جزء من حقوق الدائنين | ٩٠٠٠ | ١٠٠٠ | | | | | | |

| بيـــان | نقدية | دائنون | أمين جزئي | أمين كلي | علي جزئي | علي كلي | محمد جزئي | محمد كلي |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أرصدة في ١/٢/٦٠ | — | ٣٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | | ١٤٠٠٠ | | ١١٠٠٠ |
| شهر فبراير | | | | | | | | |
| متحصلات التصفية | ٥٨٠٠ | | | | | | | |
| — مصاريف التصفية | ٣٠٠ | | | | | | | |
| | ٥٥٠٠ | | | | | | | |
| سداد باقي حقوق الدائنين | ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | | | | | | |
| | ٢٥٠٠ | | | | | | | |
| تدفع إلى الشريك أمين | ١٠٠٠ | | ١٠٠٠ | | | | | |
| | ١٥٠٠ | | | | | | | |
| توزع بين أمين وعلى بنسبة ١ : ٢ | ١٥٠٠ | | ٥٠٠ | | ١٠٠٠ | | | |
| ويبقى لهم ٣٠٠٠ جنيه | | | | ١٥٠٠ | | ٢٠٠٠ | | |
| أرصدة في ١/٣/٦٠ | — | — | | ٦٥٠٠ | | ١٣٠٠٠ | | ١١٠٠٠ |
| شهر مارس | | | | | | | | |
| متحصلات التصفية | ١٣١٠٠ | | | | | | | |
| — مصاريف التصفية | ١٠٠ | | | | | | | |
| | ١٣٠٠٠ | | | | | | | |
| توزع بين أمين وعلى بنسبة ١ : ٢ | ٣٠٠٠ | | ١٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | | | |
| | ١٠٠٠٠ | | | | | | | |
| توزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة | ١٠٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | |
| توزيع الأرباح | | | | ٣٠٠٠ | | ٦٠٠٠ | | ٤٠٠٠ |
| أرصدة في ١/٤/٦٠ | — | — | | ٣٥٠٠ | | ٧٠٠٠ | | ٧٠٠٠ |
| شهر أبريل | | | | | | | | |
| متحصلات التصفية | ٢٢٧٥٠ | | | | | | | |
| — مصاريف التصفية | ٢٠٠ | | | | | | | |
| توزع على الشركاء بنسبة ١ : ٢ : ٢ | ٢٢٥٠٠ | | | ٤٥٠٠ | | ٩٠٠٠ | | ٩٠٠٠ |
| أرباح التصفية | — | — | | ١٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠ |

ثالثاً — قيود اليومية :

| منه | له | بيـان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣٩٥٠٠ | | من حـ / التصفية | | ١ / ١ |
| | ٣٩٥٠٠ | إلى حـ / الأصول المختلفة | | |
| | | قفل حسابات الأصول بترحيلها | | |
| | | إلى حـ / التصفية | | |
| ٥٠٠ | | من حـ / رأس المال ( محمد ) | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / شخصى محمد | | |
| | | ترحيل رصيد الحساب الشخصى | | |
| | | إلى حـ / رأس المال | | |
| ٥٠٠ | | من حـ / شخصى على | | |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / رأس المال ( على ) | | |
| | | ترحيل رصيد الحساب الشخصى | | |
| | | إلى / رأس المال | | |
| ٣٠٠٠ | | من حـ / قرض أمين | | |
| | ٣٠٠٠ | إلى حـ / رأس المال ( أمين ) | | |
| | | ترحيل حـ / القرض إلى حـ / رأس المال | | |
| ٣٧٠٠ | | من حـ / البنك | | ١ / ٣١ |
| | | إلى حـ / التصفية | | |
| | ٣٧٠٠ | إثبات المتحصل من بيع الدفعة الأولى | | |
| | | من الأصول | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٣٠٠ | | حـ / مصاريف التصفية | | |
| ٩٠٠٠ | | حـ / الدائنين | | |
| | ٩٢٠٠ | إلى حـ / البنك | | |
| | | توزيع متحصلات شهر يناير | | |

| منه | له | البيان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥٨٠٠ | | من حـ/ البنك | | ٢/٢٩ |
| | ٥٨٠٠ | إلى حـ/ التصفية. | | |
| | | إثبات المتحصل من بيع الدفعة الثانية من الأصول | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٣٠٠ | | حـ/ مصاريف التصفية | | |
| ٣٠٠٠ | | حـ/ الدائنين | | |
| ٢٥٠٠ | | حـ/ رأس المال | | |
| | | ١٥٠٠ أمين | | |
| | | ١٠٠٠ على | | |
| | ٥٨٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | توزيع متحصلات شهر فبراير | | |
| ١٣١٠٠ | | من حـ/ البنك | | ٣/٣١ |
| | ١٣١٠٠ | إلى حـ/ التصفية | | |
| | | إثبات المتحصل من بيع الدفعة الثالثة من الأصول | | |
| | | من مذكورين | | |
| ١٠٠ | | حـ/ مصاريف التصفية | | |
| ١٣٠٠٠ | | من حـ/ رأس المال | | |
| | | ٣٠٠٠ أمين | | |
| | | ٦٠٠٠ على | | |
| | | ٤٠٠٠ محمد | | |
| | ١٣١٠٠ | إلى حـ/ البنك | | |
| | | توزيع متحصلات شهر مارس | | |

| منه | له | بيـــان | | |
|---|---|---|---|---|
| ٢٢٧٥٠ | | من حـ / البنك | | ٤ / ٣٠ |
| | ٢٢٧٥٠ | إلى حـ / التصفية | | |
| | | إثبات المتحصل من بيع الدفعة الأخيرة من الأصول | | |
| | | من مذكورين | | |
| ٢٥٠ | | حـ / مصاريف التصفية | | |
| ٢٢٥٠٠ | | حـ / رأس المال | | |
| | | ٤٥٠٠ أمين | | |
| | | ٩٠٠٠ على | | |
| | | ٩٠٠٠ محمد | | |
| | ٢٢٧٥٠ | إلى حـ / البنك | | |
| | | توزيع متحصلات الدفعة الأخيرة | | |
| ٥٨٠ | | من حـ / التصفية | | ٤ / ٣٠ |
| | ٨٥٠ | إلى حـ / مصاريف التصفية | | |
| | | تحميل حـ / التصفية بالمصاريف | | |
| ٥٠٠٠ | | من حـ / التصفية | | ٥ / ١ |
| | ٥٠٠٠ | إلى حـ / رأس المال | | |
| | | ١٠٠٠ أمين | | |
| | | ٢٠٠٠ على | | |
| | | ٢٠٠٠ محمد | | |
| | | قفل حساب التصفية بتوزيع | | |

## رابعاً — حسابات التصفية :

ح / التصفية

| منه | | | | | له |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٩٥٠٠ | إلى ح / الأصول | ١ / ١ / ٦٠ | ٢٧٠٠ | من ح / البنك | ١ / ٣١ |
| ٨٥٠ | إلى ح / مصاريف التصفية | ٤ / ٣٠ | ٥٨٠٠ | من ح / البنك | ٢ / ٢٩ |
| ٥٠٠٠ | إلى الرصيد | ٤ / ٣٠ | ١٣١٠٠ | من ح / البنك | ٣ / ٣١ |
| | | | ٢٢٧٥٠ | من ح / البنك | ٤ / ٣٠ |
| ٤٥٣٥٠ | | | ٤٥٣٥٠ | | |
| ٥٠٠٠ | إلى ح / رأس المال | ٥ / ١ | ٥٠٠٠ | من الرصيد | ٥ / ١ |
| | ٢٠٠٠ محمد | | | | |
| | ٢٠٠٠ على | | | | |
| | ١٠٠٠ أمين | | | | |
| ٥٠٠٠ | | | ٥٠٠٠ | | |

منه | حساب البنك

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٥٠٠ | رصيد | ١/١ | ٢٠٠ | من ح/مصاريف التصفية | ١/٣١ |
| ٣٧٠٠ | إلى ح/التصفية | ١/٣١ | ٩٠٠٠ | من ح/الدائنين | ١/٣١ |
| ٩٢٠٠ | | | ٩٢٠٠ | | |
| ٥٨٠٠ | إلى ح/التصفية | ٢/٢٩ | ٣٠٠ | من ح/مصاريف التصفية | ٢/٢٩ |
| | | | ٣٠٠٠ | « ح/الدائنين | |
| | | | ٢٥٠٠ | « ح/رأس المال | |
| | | | | ١٥٠٠ أمين | |
| | | | | ١٠٠٠ على | |
| ٥٨٠٠ | | | ٥٨٠٠ | | |
| ١٣١٠٠ | إلى ح/التصفية | ٣/٣١ | ١٠٠ | من ح/مصاريف التصفية | ٣/٣١ |
| | | | ١٣٠٠٠ | « ح/رأس المال | |
| | | | | ٣٠٠٠ أمين | |
| | | | | ٦٠٠٠ على | |
| | | | | ٤٠٠٠ محمد | |
| ١٣١٠٠ | | | ١٣١٠٠ | | |
| ٢٢٧٥٠ | إلى ح/التصفية | ٤/٣٠ | ٢٥٠ | من ح/مصاريف التصفية | ٤/٣٠ |
| | | | ٢٢٥٠٠ | « ح/رأس المال | |
| | | | | ٤٥٠٠ أمين | |
| | | | | ٩٠٠٠ على | |
| | | | | ٩٠٠٠ محمد | |
| ٢٢٧٥٠ | | | ٢٢٥٠٠ | | |

حساب رأس المال

| محمد | علي | أمين | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | | إلى حـ/ شخصي محمد | ٢/١١ |
| | ١٠٠٠ | ١٥٠٠ | إلى حـ/ البنك | ٢/٢٩ |
| ١١٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | ٦٥٠٠ | إلى الرصيد | ٢/٢٩ |
| ١١٥٠٠ | ١٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | |
| ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | ٣٠٠٠ | إلى حـ/ البنك | ٣/٣١ |
| ٧٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٣٥٠٠ | إلى الرصيد | ٣/٣١ |
| ١١٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | ٦٥٠٠ | | |
| ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ٤٥٠٠ | إلى حـ/ البنك | ٤/٣٠ |
| ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ٤٥٠٠ | | |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | إلى الرصيد | ٥/١ |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | | |

| محمد | علي | أمين | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ١١٥٠٠ | ١٣٥٠٠ | ٥٠٠٠ | رصيد | ١/١/٦٠ |
| | ٥٠٠ | | من حـ/ شخصي علي | » |
| | | ٣٠٠٠ | من حـ/ قرض أمين | » |
| ١١٥٠٠ | ١٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | |
| ١١٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | ٦٥٠٠ | من الرصيد | ٣/١ |
| ١١٠٠٠ | ١٣٠٠٠ | ٦٥٠٠ | | |
| ٧٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٣٥٠٠ | من الرصيد | ٤/١ |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | من الرصيد | ٤/٣٠ |
| ٩٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ٤٥٠٠ | | |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | من حـ/ التصفية | ٥/١ |
| ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ١٠٠٠ | | |

ملاحظات على الحل :

١ — رحلت أرصدة الحسابات الشخصية المدينة والدائنة وكذلك حساب قرض الشريك أمين إلى حـ/ رأس المال للوصول إلى حقوق الشركاء الصافية التي تتخذ أساساً لترتيب أحقية الشركاء في استلام التوزيعات النقدية .

٢ — يلاحظ أن الشركاء لم يحصلوا على أية توزيعات نقدية من متحصلات شهر يناير وذلك بسبب عدم كفاية متحصلات هذا الشهر لسداد حقوق الغير ( الدائنين ) .

٣ — يلاحظ أنه بعد سداد حقوق الدائنين من متحصلات شهر فبراير وبعد إعطاء الشريك أمين الدفعة الأولى وقدرها ١٠٠٠ جنيه تبقى من متحصلات التصفية مبلغ ١٥٠٠ جنيه وهذا لا يكفي لسداد المستحق للشريكين أمين وعلى وقدره ٤٥٠٠ جنيه حسب الخطة الموضوعة ولذلك وزع هذا المبلغ المتبقى بين الشريكين بنسبة ١ : ٢ وتبقى لهما ٣٠٠٠ جنيه وزعت عليهم بنفس النسبة من متحصلات شهر مارس .

٤ — بعد سداد الباقي للشريكين أمين وعلى من متحصلات شهر مارس وزع المتبقى من متحصلات هذا الشهر على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر لأن حقوق الشركاء أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

٥ — بمقارنة جملة ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية بحقوقه الصافية في الشركة وقت بدء التصفية نستنتج نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر التصفية .

ويلاحظ أن حساب البنك يدون رصيد في نهاية كل شهر من أشهر التصفية والسبب في ذلك راجع إلى أن المتحصلات توزع أولا بأول . إلا أنه قد يكون من المستحسن احتياطاً للطوارئ الاحتفاظ برصيد معين في البنك في نهاية كل شهر . وفي مثل هذه الحالات يجب مراعاة ذلك عند توزيع متحصلات التصفية . ويظهر لنا حساب البنك رصيداً مديناً في نهاية كل شهر يمثل المبلغ المتفق على حجزه للطوارئ .

# الفصل الثانى

## انقضاء شركة التضامن بسبب بيعها لشركة مساهمة

سبق أن ذكرنا أنه من مظاهر انقضاء شركات التضامن هو بيعها إلى شركة مساهمة . وقد أشرنا إلى أن انقضاء الشركة وحلها فى هذه الحالة لا يؤدى إلى بيع الأصول وتحصيل الديون ثم سداد حقوق الغير وحقوق الشركاء كما هو الحال فى حالات التصفية العادية . ولكن انقضاء الشركة فى هذه الحالة يؤدى إلى نقل كل أو بعض الأصول إلى الشركة المساهمة ( المشترية ) وتعهد الشركة المساهمة بسداد كل أو بعض الالتزامات على شركة التضامن . وفى مقابل صافى الأصول المنقولة تدفع الشركة المساهمة ثمناً يتفق عليه بين الطرفين . وقد يكون هذا الثمن ممثلا فى أسهم عينية مسددة القيمة بالكامل أو فى صورة سندات تصدرها الشركة المساهمة كما قد يتفق على سداد جزء من ثمن الشراء نقداً .

وسوف نتناول بالبحث هنا المشاكل المحاسبية المترتبة على انقضاء شركات التضامن بسبب بيعها إلى شركة مساهمة وكيفية معالجة تلك المشاكل بدفاتر كل من الشركة المباعة ( التضامن ) والشركة المشترية ( المساهمة ) .

أولا — دفاتر شركة التضامن :

تنحصر مشاكل انقضاء شركة التضامن وحلها فيما يلى :

١ — إعادة تقدير الأصول والخصوم :

يعين خبيراً يتولى إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة وإثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة من إعادة التقدير فى حساب مخصص لهذا الغرض يسمى ح / إعادة التقدير ( بيع ) فيجعل هذا الحساب مديناً بكل نقص فى قيمة الأصول أو أى زيادة فى قيمة الالتزامات مع جعل حساب الأصول أو حساب الالتزام دائناً ويكون القيد كالآتى :

من حـ / إعادة التقدير ( بيع )        إلى مذكورين

حـ / الأثاث

حـ / العدد والآلات

حـ / التعويضات المستحقة

الخ

كما يجعل هذا الحساب دائناً بأى زيادة فى قيمة الأصول أو نقص فى قيمة التزام من الالتزامات مع جعل حساب الأصل أو الالتزام مديناً . ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

حـ / البضاعة

حـ / العقار

حـ / مخصص الضرائب

الخ

إلى حـ / إعادة التقدير ( بيع )

ويجب ملاحظة أنه إذا أعيد تقدير المدينين بغير قيمتها الدفترية فى تاريخ إعادة التقدير فمعنى ذلك تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بالفرق ( فى حالة عدم وجود أى مخصص سابق ) أو تعديل فى رقم المخصص القديم بالزيادة أو النقص فى حالة وجود رصيد لهذا المخصص بالدفاتر . ولا يتأثر رصيد المدينين إلا إذا تأكد الخبير وقت فحص حسابات العملاء من إعدام دين فعلا فيجب تخفيض رقم المدينين بقيمة الديون المعدومة وتكون قيود هذه التسوية كالآتى :

من حـ / إعادة التقدير ( بيع )

إلى مذكورين

حـ / المدينين ( بما أعدم فعلا )

حـ / م : الديون المشكوك فيها ( زيادة المخصص القديم )

أو

من حـ / م . الديون المشكوك فيها ( تخفيض رقم المخصص القديم )
إلى حـ / إعادة التقدير ( بيع )

وبعد إعادة تقدير الأصول التى تقرر انتقالها للشركة المشترية ( المساهمة ) والالتزامات التى ستتعهد بسدادها يقارن صافى تلك الأصول بالثمن المحدد للشراء . فان كان الثمن المحدد أكثر من صافى الأصول المنقولة يكون الفرق ممثلا لشهرة محل لشركة التضامن أو تعديل فى رقم الشهرة القديمة لهذه الشركة . فاذا لم يكن هناك حساب للشهرة بدفاتر الشركة المباعة يفتح حساب لها بجعل مديناً بالفرق بين ثمن الشراء وصافى الأصول المنقولة مع جعل حساب إعادة التقدير دائناً . أما إذا كان هناك حساب للشهرة بالدفاتر فيعدل رصيد حساب الشهرة بما يجعله مساو للزيادة فى ثمن الشراء عن صافى الأصول المنقولة وذلك بجعل حساب الشهرة مديناً وحساب إعادة التقدير دائناً أو العكس .

أما إذا كان الثمن المحدد للشراء أقل من صافى الأصول المنقولة اعتبر الفرق بمثابة تكوين احتياطى رأسمالى لمقابلة أى هبوط فى قيم الأصول المقدمة مستقبلا وفى هذه الحالة يجعل حساب إعادة التقدير مديناً وحساب الاحتياطى دائناً بهذا الفرق .

## ٢ — إثبات انتقال الأصول إلى الشركة المساهمة وتعهدها بالالتزامات :

بعد إثبات التعديلات التى طرأت على الأصول والخصوم تقوم شركة التضامن باثبات عملية انتقال الأصول التى تقرر انتقالها إلى الشركة المساهمة ( المشترية ) وكذلك تعهد الشركة المساهمة بالالتزامات التى وافقت على سدادها فيجعل حساب الشركة مديناً بالقيمة الحقيقية للأصول التى تقرر انتقالها إليها مع جعل حسابات تلك الأصول دائناً كلا بقيمته فتقفل بذلك حسابات تلك الأصول ويكون القيد كالآتى :

من حـ / الشركة المساهمة　　　　إلى مذكورين
　　　　　　　　　　　　　　　حـ / شهرة محل

ح / العقار

ح / العدد والآلات

ح / المدينين

الخ

كما يجعل حساب الشركة المساهمة دائناً بالالتزامات التى تعهدت بها مع جعل حسابات تلك الالتزامات مديناً ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

ح / الدائنين

ح / أوراق الدفع

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

ح / الاحتياطى الرأسمالى ( إن وجد )

إلى ح / الشركة المساهمة

٣ — إثبات استلام ثمن المبيع :

مهما كان المظهر الذى سيتخذه ثمن البيع فان شركة التضامن تثبت استلامها لهذا الثمن وذلك بجعل حسابات الأصول المتقدمة من الشركة المشترية — سداداً لثمن الشراء — مديناً وحساب الشركة المشترية دائناً ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

ح / الأسهم العينية

ح / السندات

ح / البنك

إلى ح / الشركة المساهمة

ويؤدى هذا القيد إلى قفل حساب الشركة المساهمة وفتح حساب جديد للاسهم أو السندات أو زيادة فى رصيد حساب البنك إذا تقرر احتفاظ شركة التضامن برصيدها النقدى بالبنوك .

٤ – التصرف فى الأصول التى لم يتقرر انتقالها للشركة المساهمة :

وقد يتم الاتفاق على عدم انتقال جميع أصول شركة التضامن إلى الشركة المساهمة بل تبقى بعض هذه الأصول لدى شركة التضامن . فقد يتم الاتفاق بين الشركة المساهمة وشركة التضامن على انتقال جميع الأصول بعد تعديلها عدا النقدية الموجودة بالخزينة أو البنوك ، فى هذه الحالة تستخدم هذه النقدية فى سداد أتعاب الخبير أو تسوية حقوق الشركاء كما سيأتى فيما بعد .

وقد لا ترغب الشركة المساهمة فى انتقال أصل غير نقدى لعدم احتياجها إليه وفى هذه الحالة إما أن تقوم شركة التضامن ببيع هذا الأصل واستخدام النقدية المتحصلة فى تسوية حقوق الشركاء مع ترحيل ما قد ينشأ من عملية البيع هذه من ربح أو خسارة إلى حساب إعادة التقدير ، أو قد يرغب أحد الشركاء فى الحصول على هذا الأصل بالقيمة التى يقدرها الخبير وفى هذه الحالة يخفض رأس مال هذا الشريك بالقيمة المقررة لهذا الأصل ويرحل الربح أو الخسارة الناتجة من إعادة تقديره إلى إعادة التقدير ويكون القيد كالآتى :

من حـ / رأس المال ( ا ) إلى مذكورين

حـ / الأصل ( بالقيمة الدفترية )
حـ / إعادة التقدير ( أرباح إعادة التقدير )

أو

من مذكورين
حـ / رأس المال ( ا )
حـ / إعادة التقدير ( خسائر إعادة التقدير )

إلى حـ / الأصل ( بالقيمة الدفترية )

٥ – سداد الالتزامات التى لم تتعهد بها الشركة المساهمة :

تقوم شركة التضامن بسداد جميع الالتزامات التى لم تتعهد بها الشركة المشترية ( المساهمة ) وذلك من رصيد النقدية الذى يكون لدى الشركة .

فيجعل حساب الالتزام المسدد مديناً وحساب البنك دائناً . وإذا تنازل الدائنون عن جزء من ديونهم فيعتبر هذا التنازل بمثابة ربح يرحل إلى الجانب الدائن من حساب إعادة التقدير ، وقد يقبل أحد الشركاء التعهد بهذا الالتزام وفى هذه الحالة نجعل حساب رأس مال هذا الشريك دائناً بقيمة هذا الالتزام مع جعل حساب الالتزام مديناً فيقفل بذلك حساب هذا الالتزام .

٦ — إثبات أتعاب الخبير :

قد يتم الاتفاق بين الشركتين المباعة والمشترية على أن تتحمل شركة التضامن ( المباعة ) أتعاب الخبير وفى هذه الحالة تقوم شركة التضامن بسداد قيمة هذه الأتعاب إلى الخبير وتحميل حساب إعادة التقدير بها. ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

من حـ / إعادة التقدير ( بيع )

إلى حـ / البنك

ويجوز توسيط حساب أتعاب الخبير وتكون القيود كالآتى :

من حـ / أتعاب الخبير — إلى حـ / البنك

من حـ / إعادة التقدير — إلى حـ / أتعاب الخبير

أما إذا تم الاتفاق بين الشركتين على أن تتحمل الشركة المساهمة ( المشترية ) أتعاب الخبير فلا تجرى شركة التضامن أى قيود فى دفاترها فيما يتعلق بهذه الأتعاب .

٧ — تحديد حقوق الشركاء وسدادها :

ويتم ذلك عن طريق ترحيل حقوق الشركاء فى شركة التضامن إلى حساب رأس مالهم ، وتتمثل حقوق الشركاء فى أرصدة حساباتهم الشخصية المدينة والدائنة ونصيبهم من الاحتياطيات العامة المحتجزة بقصد تدعيم المركز المالى

للشركة ، وكذلك نصيبهم من الأرباح أو الخسائر التجارية القديمة . ثم يرصد حساب إعادة التقدير ويمثل رصيد هذا الحساب الربح أو الخسارة الناتجة من عملية انقضاء شركة التضامن بسبب بيعها إلى الشركة المساهمة فى ضوء ما تم عليه الاتفاق بين الشركتين . ويوزع رصيد حساب إعادة التقدير على كل الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر ويتم ذلك بالقيد الآتى :

(ا) حالة وجود رصيد دائن « أرباح » :

من حـ / إعادة التقدير « بيع »

إلى حـ / راس المال

. . . أ

. . . ب

. . . جـ

(ب) حالة وجود رصيد مدين « خسائر »

من حـ / رأس المال

. . . أ

. . . ب

. . . جـ

إلى إعادة التقدير « بيع »

وبعد تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال نجد أن جميع الحسابات بدفاتر شركة التضامن قد قفلت ما عدا حساب رأس المال وحساب الأسهم العينية و / أو السندات التى أصدرتهما الشركه المساهمة مقابل صافى الأصول المنقولة إليها وكذلك حساب البنك فى حالة الاتفاق على عدم انتقاله مع باقى الأصول إلى الشركة المشترية . ولا بد أن يساوى مجموع الأرصدة الدائنة لرؤوس أموال الشركاء والممثلة لحقوقهم فى الشركة مجموع قيمة تلك الأسهم والسندات والنقدية المتبقية . فيتم توزيع الأسهم والسندات النقدية على الشركاء سداداً لحقوقهم .

وتوزيع الأسهم العينية بين الشركاء من المشاكل الرئيسية حيث يصعب إيجاد حلا عادلا للمحافظة على حقوق الشركاء فى شركتهم المنحلة وخاصة إذا كانت حصصهم فى رأس المال وفى توزيع الأرباح والخسائر وفى الإدارة مختلفة . فاذا لم يتفق الشركاء على طريقة معينة لتوزيع الأسهم العينية فيما بينهم فتوزع تلك الأسهم على الشركاء بنسبة حقوقهم النهائية فى الشركة . ويجب ملاحظة ألا يشتمل التوزيع على كسور للسهم بل يجب أن يحصل كل شريك على عدد صحيح من الأسهم على أن يعوض الشريك الذى حرم من جزء من السهم بسبب جبر الكسور بمبلغ نقدى . ويثبت توزيع الأسهم على الشركاء بالقيد الآتى :

من حـ / رأس المال

... أ

... ب

... جـ

إلى حـ / الأسهم العينية

ثم تستخدم النقدية المتبقية لدى شركة التضامن فى سداد باقى حقوق الشركاء وذلك بجعل حساب رأس المال مديناً وحساب البنك دائناً .

وبهذا القيد يتم إقفال جميع الحسابات بدفاتر شركة التضامن .

ثانياً — دفاتر الشركة المساهمة :

تنحصر المشاكل المحاسبية المتعلقة بشراء شركة :

— إثبات استلام الأصول والتعهد بالتزامات :

تقوم شركة المساهمة بإثبات استلامها للاصول المنقولة إليها وتقديرها وكذلك تعهدها بالالتزامات وبثمن الشراء ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

من مذكورين

ح / العقار

ح / العدد والآلات

ح / البضاعة

ح / المدينين

الخ

إلى مذكورين

ح / الدائنين

ح / أوراق الدفع

ح / المساهمين

ويجب ملاحظة ما سبق ذكره من أنه إذا كانت صافى الأصول المنقولة أقل من ثمن الشراء كان الفرق ممثلا لشهرة محل لشركة التضامن المشتراة فتثبت الشهرة بقيمة هذا الفرق ضمن الأصول المنقولة .

أما إذا كانت قيمة صافى الأصول المنقولة أكبر من ثمن الشراء كان الفرق ممثلا لإحتياطى رأسمالى يعبر عن تضخم فى قيم بعض الأصول ويثبت هذا الاحتياطى ضمن عناصر الطرف الدائن للقسط السابق .

٢ - سداد ثمن الشراء :

ويتم ذلك باصدار الشركة المساهمة لأسهم عينية مسددة القيمة بالكامل ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

من ح / المساهمين

إلى ح آ رأس مال الأسهم العينية

أما إذا اشتمل ثمن الشراء على أسهم عينية وسندات ونقدية فيكون قيد السداد كالآتى :

من حـ / المساهمين

إلى مذكورين

حـ / رأس مال الأسهم العينية

حـ / قرض السندات

حـ / البنك

٣ – إثبات أتعاب الخبير :

إذا كان الاتفاق بين الشركتين يقضي بأن تتحمل الشركة المساهمة أتعاب الخبير فيتم إثبات سداد الشركة المساهمة لهذه الأتعاب بالقيد الآتي :

من حـ / أتعاب الخبير

إلى حـ / البنك

( مثال ( ا ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي . وفي ٣١ / ١٢ / ٥٩ كان المركز المالي لشركتهما كالآتي :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | ٣٥٠٠ | عقارات ( بعد الإستهلاك ) | | | رأس المال |
| | ٢٠٠٠ | عدد وآلات (بعد الإستهلاك) | | ٥٠٠٠ | أ |
| | ٥٠٠ | أثاث ( بعد الإستهلاك ) | | ٥٠٠٠ | ب |
| ٦٠٠٠ | | | ١٠٠٠٠ | | |
| | ١٥٠٠ | بضاعة بالمخزن | | ٢٥٠٠ | دائنون |
| | | ٢٥٠٠ مدينون | | ١٣٠٠ | أوراق دفع |
| | | ٢٠٠ ــ م . د . م | | ٢٠٠ | مهايا مستحقة |
| | ٢٣٠٠ | | | | |
| | ١٧٠٠ | أوراق قبض | | | |
| | ٢٥٠٠ | بنك | | | |
| ٨٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ | | |
| ١٤٠٠٠ | | | ١٤٠٠٠ | | |

وقد إتفق الشريكان فى ذلك التاريخ مع إحدى الشركات المساهمة العربية على ما يأتى :

أولا : تنتقل جميع أصول شركة التضامن إلى الشركة المساهمة ماعدا البنك وبعد إعادة تقديرها كالآتى :

١ — العقارات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والعدد والآلات بمبلغ ١١٥٠ جنيه والأثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١٧٠٠ جنيه .

٢ — هناك ديون يجب إعدامها فعلا حيث لا أمل فى تحصيلها وقيمتها ١٠٠ جنيه كما أن هناك ديون مشكوك فى تحصيلها تبلغ ٣٥٠ جنيه .

ثانياً : تتعهد الشركة المساهمة بجميع إلتزامات شركة التضامن عدا المهايا المستحقة حيث تقوم شركة التضامن بسدادها بمعرفتها .

ثالثاً : تتحمل شركة التضامن أتعاب الخبير وقدرها ١٠٠ جنيه .

رابعاً : يكون ثمن الشراء ٨٠٠٠ جنيه تصدر الشركة المساهمة فى مقابلة ٤٠٠٠ سهماً عينياً مسددة القيمة بالكامل قيمة السهم الإسمية ٢ جنيه .

والمطلوب .

أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة التضامن لإثبات إنقضاء حياة الشركة بسبب بيعها للشركة المساهمة .

ثانياً : تصوير الحسابات الآتية بدفاتر شركة التضامن :

| | |
|---|---|
| ح/إعادة التقدير | ح/الشركة المساهمة |
| ح/رأس المال | ح/البنك |
| ح/الأسهم العينية | |

ثالثاً : إجراءات قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة المساهمة لإثبات إستلام الأصول والتعهد بالإلتزامات وسداد ثمن الشراء .

## الحـــل

### دفاتر شركة التضامن

**أولا — قيود اليومية :**

| منه | له | البيـــان |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ١٠٠٠ | | ح/شهرة محل |
| ٥٠٠ | | ح/العقارات |
| ٢٠٠ | | ح/للبضاعة |
| | ١٧٠٠ | إلى ح/إعادة التقدير ( بيع ) |
| | | إثبات الشهرة والزيادة فى الأصول نتيجة إعادة التقدير |
| ١٤٠٠ | | من ح/إعادة التقدير ( بيع ) |
| | | إلى مذكورين |
| | ٨٥٠ | ح/العدد والآلات |
| | ٣٠٠ | ح/الأثاث |
| | ١٠٠ | ح/المدينين |
| | ١٥٠ | ح/م.د.م |
| | | إثبات النقص فى الأصول نتيجة إعادة التقدير |
| ١٢١٥٠ | | من ح/الشركة المساهمة |
| | | إلى مذكورين |
| | ١٠٠٠ | ح/شهرة المحل |
| | ٤٠٠٠ | ح/العقارات |
| | ١١٥٠ | ح/العدد والآلات |
| | ٢٠٠ | ح/الأثاث |
| | ١٧٠٠ | ح/البضاعة |
| | ٢٤٠٠ | ح/المدينين |
| | ١٧٠٠ | ح/أوراق القبض |
| | | إثبات إنتقال الأصول إلى الشركة المساهمة |

| منه | له | بيـــــان |
|---|---|---|
| | | من مذكورين |
| ٣٥٠ | | ح/مخصص الديون المشكوك فيها |
| ٢٥٠٠ | | ح/الدائنين |
| ١٣٠٠ | | ح/أوراق الدفع |
| | ٤١٥٠ | إلى ح/الشركة المساهمة |
| | | إثبات تعهد الشركة المساهمة |
| ٨٠٠٠ | | من ح/الأسهم العينية |
| | ٨٠٠٠ | إلى ح/الشركة المساهمة |
| | | إثبات إستلام ثمن الشراء |
| ١٠٠ | | من ح/أتعاب الخبير |
| | ١٠٠ | إلى ح/البنك |
| | | سداد أتعاب الخبير |
| ١٠٠ | | من ح/إعادة التقدير ( بيع ) |
| | ١٠٠ | إلى ح/أتعاب الخبير |
| | | ترحيل أتعاب الخبير لحساب إعادة التقدير |
| ٢٠٠ | | من ح/المهايا المستحقة |
| | ٢٠٠ | إلى ح/البنك |
| | | سداد المهايا المستحقة |
| ٢٠٠ | | من ح/إعادة التقدير ( بيع ) |
| | ٢٠٠ | إلى ح/رأس المـــال |
| | | ١٠٠ ا |
| | | ١٠٠ ب |
| | | توزيع رصيد إعادة التقدير على الشركاء |

| منه | له | بيـــان |
|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | | من حـ/رأس المـــال<br>٤٠٠٠ أ<br>٤٠٠٠ ب |
| | ٨٠٠٠ | إلى حـ/الأسهم العينية<br>(توزيع الأسهم على الشركاء بنسبة حقوقهم النهائية) |
| ٢٢٠٠ | | من حـ/رأس المـــال<br>١١٠٠ أ<br>١١٠٠ ب |
| | ٢٢٠٠ | إلى حـ/البنك<br>توزيع النقدية المتبقية على الشركاء سداداً لباقي حقوقهم |

**ثانيا — حسابات الأستاذ :**

منـــه — حـ/ إعادة التقدير « بيع » — لــــه

| | منه | | | له |
|---|---|---|---|---|
| ١٤٠٠ | إلى مذكورين<br>٨٥٠ حـ/العدد والآلات<br>٣٠٠ حـ/الأثاث<br>١٠٠ حـ/المدينين<br>١٥٠ حـ/م.د.م | | ١٧٠٠ | من مذكورين<br>١٠٠٠ حـ/ شهر محل<br>٥٠٠ حـ/العقارات<br>٢٠٠ حـ/البضاعة |
| ١٠٠ | إلى حـ أتعاب الخبير | | | |
| ٢٠٠ | إلى الرصيد | | | |
| ١٧٠٠ | | | ١٧٠٠ | |
| ٢٠٠ | إلى حـ/رأس المـــال<br>١٠٠ أ<br>١٠٠ ب | | ٢٠٠ | من الرصيد |
| ٢٠٠ | | | ٢٠٠ | |

| منه | | ح/الشركة المساهمة | | له |
|---|---|---|---|---|
| ١٢١٥٠ | إلى مذكورين | | ٤١٥٠ | من مذكورين |
| | ١٠٠٠ ح/شهرة المحل | | | ٣٥٠ ح/م . د . م |
| | ٤٠٠٠ ح/العقارات | | | ٢٥٠٠ ح/الدائنين |
| | ١١٥٠ ح/العدد والآلات | | | ١٣٠٠ ح/أوراق الدفع |
| | ٢٠٠ ح/الأثاث | | ٨٠٠٠ | من ح/الأسهم العينية |
| | ١٧٠٠ ح/البضاعة | | | |
| | ٢٤٠٠ ح/المدينين | | | |
| | ١٧٠٠ ح/أوراق القبض | | | |
| ١٢١٥٠ | | | ١٢١٥٠ | |

| منه | | ح/البنك | | له |
|---|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | رصيد | | ١٠٠ | من ح/أتعاب الخبير |
| | | | ٢٠٠ | من ح/الهدايا المستحقة |
| | | | ٢٢٠٠ | من ح/رأس المال |
| | | | | ١١٠٠ أ |
| | | | | ١١٠٠ ب |
| ٢٥٠٠ | | | ٢٥٠٠ | |

| منه | | | ح/رأس المال | | | له |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ا | ب | | | ا | ب | |
| ٤٠٠٠ | ٤٠٠٠ | إلى ح/الأسهم العينية | | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | رصيد |
| ١١٠٠ | ١١٠٠ | إلى ح/البنك | | ١٠٠ | ١٠٠ | من ح/إعادة التقدير |
| ٥١٠٠ | ٥١٠٠ | | | ٥١٠٠ | ٥١٠٠ | |

| منه | | ح/ الأسهم العينية | | | له |
|---|---|---|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | إلى ح/الشركة المساهمة | | ٨٠٠٠ | من ح/رأس المال<br>٤٠٠٠ أ<br>٤٠٠٠ ب | |
| ٨٠٠٠ | | | ٨٠٠٠ | | |

دفاتر الشركة المساهمة

**ثالثاً — قيود اليومية :**

| منه | له | بيان |
|---|---|---|
| ١٢١٥٠ | | من مذكورين<br>١٠٠٠ ح/شهر المحل<br>٤٠٠٠ ح/العقارات<br>١١٥٠ ح/العدد والآلات<br>٢٠٠ ح/الأثاث<br>١٧٠٠ ح/البضاعة<br>٣٤٠٠ ح/ المدينين<br>١٧٠٠ ح/أوراق القبض |
| | ١٢١٥٠ | إلى مذكورين<br>٣٥٠ ح/م.د.م<br>٢٥٠٠ ح/ الدائنين<br>١٣٠٠ ح/ أوراق دفع<br>٨٠٠٠ ح/ المساهمين<br>إثبات إستلام الأصول والتعهد بالتزامات |
| ٨٠٠٠ | | من ح/ المساهمين |
| | ٨٠٠٠ | إلى ح/ رأس مال الأسهم العينية<br>(إصدار ٤٠٠٠ سهم غير مسددى القيمة) |

# الفصل الثالث

## انقضاء شركة التضامن بسبب انضمامها أو اندماجها فى شركة تضامن أخرى

قد تنقضى شركة التضامن وتحل وذلك بسبب إنضمامها إلى شركة تضامن أخرى قائمة فعلا Merger او بسبب إندماجها مع شركة تضامن أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة من الشركتين المندمجتين أو الشركات المندمجة Amalgemation وقد سبق أن ذكرنا أن إنقضاء الشركة المنضمة أو المندمجة وحلها لا يستتبع معه القيام باجراءات التصفية العادية من تحويل الأصول إلى نقدية وتوزيع النقدية على أصحاب الحقوق المختلفة فى الشركة . ولكنه يؤدى إلى إنتقال أصول الشركة المنضمة أو المندمجة بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الأخرى التى إنضمت إليها الشركة المنحلة أو إلى الشركة الجديدة التى تكونت لتباشر نشاط الشركات المندمجة مع بعضها . كما تؤدى هذه الحالة إلى تعهد الشركة الأخرى أو الجديدة بكل أو بعض إلتزامات الشركة المنضمة أو الشركات المندمجة . ويصبح الشركاء فى الشركة المنضمة أو الشركات المندمجة شركاء فى الشركة الأخرى أو الجديدة بحصص فى رأس المال يتفق عليها عند الإنضمام أو الإندماج :

### أولا : مشاكل الانضمام :

#### ١ ــ فى دفاتر الشركة المنضمة :

تنحصر المشاكل الحسابية الخاصة بانقضاء الشركة المنضمة وحلها فيما يلى :

١ ــ إعادة تقدير الأصول التى تقرر إنتقالها إلى الشركة القائمة والإلتزامات التى تعهدت بها وإثبات ما قد ينشأ من إعادة التقدير هذه من ربح أو خسارة فى حساب جديد مخصص لهذا الغرض يسمى ح/إعادة تقدير ( إنضمام ) .

فيجعل هذا الحساب مديناً بكل نقص فى قيمة الأصول أو أى زيادة فى قيمة الإلتزامات مع جعل حسابات الأصول أو حسابات الإلتزامات دائناً كما بجعل هذا الحساب دائناً بكل زيادة فى قيمة الأصول أو نقص فى قيمة إلتزام مع جعل حساب الأصل أو حساب الإلتزام مديناً. مع ملاحظة ماسبق ذكره بخصوص إعادة تقدير المدينين بأقل من قيمتهم الدفترية .

٢ — التصرف فى الأصول التى لم يتقرر إنتقالها إما بالبيع أو باستيلاء أحد الشركاء عليها سداداً لجزء من حقوقه مع ترحيل الربح أو الخسارة الناتجة من هذه العملية إلى ح/إعادة التقدير ( إنضمام ) .

٣ — سداد الإلتزامات التى لم تتعهد بها الشركة ( القائمة ) .

٤ — إثبات أتعاب الخبير إذا كانت الشركة المنضمة هى التى ستتحمل هذه الأتعاب مع ترحيل تلك الأتعاب إلى ح/إعادة التقدير ( إنضمام ) .

٥ — ترصيد حساب إعادة التقدير وتوزيع رصيده باعتباره ممثلا للأرباح أو الخسائر التى ترتبت على عملية الإنضمام على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر .

٦ — ترحيل جميع حقوق الشركاء إلى حساب رأس المال وترصيد الحساب ومقارنة صافى حقوق كل شريك بحصته الجديدة فى الشركة التى إنضمت إليها الشركة المنحلة ( الشركة القائمة ) . فاذا كان صافى حقوق الشريك أقل من حصته الجديدة طولب هذا الشريك بسداد الفرق . أما إذا كان صافى حقوقه فى الشركة أكبر من حصته الجديدة كان له الحق فى سحب الفرق من بنك الشركة . على أن تتم هذه التسويات بدفاتر الشركة قبل إقفالها .

٧ — إثبات إنتقال الأصول التى تقرر إنتقالها إلى الشركة القائمة وبقيمها المعدلة وذلك بجعل حساب الشركة القائمة مديناً وحسابات تلك الأصول دائناً فتقفل بذلك حسابات تلك الأصول .

٨ — إثبات تعهد الشركة القائمة بالإلتزامات التى تم الإتفاق عليها وذلك بجعل حساب هذه الشركة دائناً وحسابات تلك الإلتزامات مدينة .

٩ — قفل حساب رأس المال بعد تسويته مما يجعله مساوياً للحصص الجديدة المتفق عليها وذلك بجعل حساب الشركة القائمة دائناً وحساب رأس المال مديناً فيؤدى هذا القيد إلى قفل جميع الحسابات بدفاتر الشركة المنضمة .

٢ — دفاتر الشركة القائمة ( المنضم إليها ) :

تقوم الشركة القائمة باثبات مايطرأ على أصولها والتزاماتها من تعديلات ثم يلى ذلك إثبات استلامها الأصول وتعهدها بالتزامات الشركة المنضمة إليها وذلك بجعل حسابات الأصول المنقولة إليها مدينة والإلتزامات التى تعهدت بها دائنة مع جعل حصص الشركاء فى رأس المال دائناً .

والمثال الآتى يوضح كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المترتبة على حالة الإنضمام .

( مثال ) :

حسن وحسين شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ وسعد وسعيد شريكان آخران فى شركة تضامن تقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى .

وفى ١٩٥٩/١٢/٣١ كان المركز المالى للشركتين كالآتى :

| حسن وحسين | سعد وسعيد | | حسن وحسين | سعد وسعيد | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **أصول ثابتة** | | | **رأس المال** |
| | ١٠٠٠ | شهرة محل | ٥٠٠٠ | | حسن |
| ٢٥٠٠ | ٣٠٠٠ | عقارات «بعد الإستهلاك» | ٣٠٠٠ | | حسين |
| ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ | عدد وآلات «بعد الإستهلاك» | | ٥٠٠٠ | سعد |
| | | | | ٥٠٠٠ | سعيد |
| ٥٠٠ | ٨٠٠ | أثاثات وتركيبات « بعد الإستهلاك » | ٢٠٠ | | حساب شخصي حسن |
| | | **أصول متداولة** | ١٨٠٠ | ١٥٠٠ | دائنون |
| ١٥٠٠ | ١٢٠٠ | بضاعة بالمخازن | ١٠٠٠ | ١٥٠٠ | أوراق دفع |
| ٣٥٠٠ | ٤٠٠٠ | مدينون | | | |
| ١٠٠ | | حساب شخصي حسين | | | |
| ١٤٠٠ | ٢٠٠٠ | بنــوك | | | |
| ١١٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | | ١١٠٠٠ | ١٤٠٠٠ | |

وقد تم الإتفاق فى ذلك التاريخ بين الشركتين على أن تنضم شركة حسن وحسين إلى شركة سعد وسعيد بالشروط الآتية :

١ — تقبل عناصر المركز المـالى لشركة سعد وسعيد كما هى بدون إجراء أية تعديلات بهـا .

٢ — يعاد تقدير عناصر المركز المـالى لشركة حسن وحسين كالآتى : تقدر العقارات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه والعدد والآلات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٢٠٠ جنيه .

٣ — تقدر شهرة محل لشركة حسن وحسين بمبلغ ٩٠٠ جنيه .

٤ — ينتقل إلى شركة سعد وسعيد جميع أصول شركة حسن وحسين بعد إعادة تقديرها عدا الأثاث الذى قبل حسين أن يأخذه لحسابه الخاص بعد تقديره

بمبلغ ٤٠٠ جنيه . كما تتعهد شركة سعد وسعيد بجميع إلتزامات شركة حسن حسين .

٥ — تعدل حقوق كل من حسن وحسين فى شركتهم بعد تأثرها بنتائج إعادة التقدير بحيث يصبح كل منها مساوى لحصص سعد وسعيد فى رأس مال شركتهم على أن تتم التسوية عن طريق الإيداع أو السحب النقدى من بنك شركتهم قبل نقل رصيده لحساب شركة سعد وسعيد .

٦ — تتحمل شركة حسن وحسين أتعاب الخبير الذى بلغت ٢٠٠ جنيه .

٧ — توزع الأرباح والخسائر المستقبلة على الشركاء جميعاً بالتساوى .

والمطلوب : أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إنقضاء شركة حسن وحسين بسبب إنضمامها إلى شركة سعد وسعيد .

ثانياً : تصوير الحسابات اللازمة لإثبات عملية إنقضاء شركة حسن وحسين .

ثالثاً : إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة سعد لإثبات عملية إنضمام شركة حسن إليها .

رابعاً : تصوير ميزانية إفتتاحية لشركة سعد وسعيد وشركاهم بعد إنضمام شركة حسن وحسين إليها مباشرة .

# الحـــل

## دفاتر شركة حسن وحسين

أولا — قيود اليومية :

| منـه | لـه | بيـان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٨٠٠ | | من حـ/إعادة التقدير ( إنضمام ) | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٣٠٠ | حـ/العدد والآلات | |
| | ٢٠٠ | حـ/البضاعة | |
| | ٢٠٠ | حـ/مخصص الديون المشكوك فيها | |
| | ١٠٠ | حـ/الأثاث | |
| | | ( إثبات خسائر إعادة التقدير ) | |
| | | من مذكورين | |
| ٩٠٠ | | حـ/شهرة محل | |
| ١٠٠٠ | | حـ/العقارات | |
| | ١٩٠٠ | إلى حـ/إعادة التقدير ( إنضمام ) | |
| | | ( إثبات أرباح إعادة التقدير ) | |
| ٢٠٠ | | من حـ/أتعاب الخبير | |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/البنك | |
| | | ( إثبات سداد أتعاب الخبير ) | |
| ٢٠٠ | | من حـ/إعادة التقدير ( إنضمام ) | |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/أتعاب الخبير | |
| | | (ترحيل أتعاب الخبير إلى حـ/إعادة التقدير) | |

| منه | له | بيـــان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٩٠٠ | | من حـ/إعادة التقدير ( إنضمام ) | |
| | ٩٠٠ | إلى حـ/رأس المـــال | |
| | | ٦٠٠ حسن | |
| | | ٣٠٠ حسين | |
| | | (توزيع رصيد إعادة التقدير على الشركاء) | |
| ٥٠٠ | | من حـ/رأس المـــال ( حسين ) | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ١٠٠ | حـ/شخصى حسين | |
| | ٤٠٠ | حـ/الأثاث | |
| | | ( تخفيض حقوق حسين بالرصيد الشخصى وبقيمة الأثاث ) | |
| ٢٠٠ | | من حـ/شخصى حسن | |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/رأس المال ( حسن ) | |
| | | ( زيادة حقوق حسن برصيد حسابه الشخصى الدائن ) | |
| ٢٢٠٠ | | من حـ/البنك | |
| | ٢٢٠٠ | إلى حـ/رأس المال ( حسن ) | |
| | | ( مادفعه حسن لتكملة حصته إلى ٥٠٠٠ جنيه ) | |
| ٨٠٠ | | حـ/رأس المـــال ( حسين ) | |
| | ٨٠٠ | إلى حـ/ البنك | |
| | | ( ما سحبه حسين لجعل حصته مساوية ٥٠٠٠ جنيه | |

| منه | له | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ١٣٠٠٠ | | من ح/شركة سعد وسعيد | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٩٠٠ | ح/شهرة محل | |
| | ٣٥٠٠ | ح/العقارات | |
| | ١٢٠٠ | ح/العدد والآلات | |
| | ١٣٠٠ | ح/البضاعة | |
| | ٣٥٠٠ | ح/المدينين | |
| | ٢٦٠٠ | ح/البنك | |
| | | ( قفل حسابات الأصول بنقلها إلى شركة سعد ) | |
| | | من مذكورين | |
| ٢٠٠ | | ح/مخصص ديون مشكوك فيها | |
| ١٨٠٠ | | ح/الدائنين | |
| ١٠٠٠ | | ح/أوراق الدفع | |
| | ٣٠٠٠ | إلى ح/شركة سعد وسعيد | |
| | | ( قفل حسابات الخصوم بإثبات تعهد شركة سعد بها ) | |
| ١٠٠٠٠ | | من ح/رأس المال | |
| | | ٥٠٠٠ حسني | |
| | | ٥٠٠٠ حسين | |
| | ١٠٠٠٠ | إلى ح/شركة سعد وسعيد | |
| | | ( قفل حساب رأس المال بنقله إلى شركة سعد ) | |

ثانياً : حساب التصفيـــة :

**حساب إعادة التقدير ( إنضمام )**

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٨٠٠ | إلى مذكورين | ١٩٠٠ | من مذكورين |
| | ٣٠٠ ح/العدد والآلات | | ٩٠٠ ح/شهرة محل |
| | ٢٠٠ ح/البضاعة | | ١٠٠٠ ح/العقارات |
| | ٢٠٠ ح/م . د . م | | |
| | ١٠٠ ح/الأثاث | | |
| ٢٠٠ | إلى ح/أتعاب الخبير | | |
| ٩٠٠ | إلى الرصيد | | |
| ١٩٠٠ | | ١٩٠٠ | |
| ٩٠٠ | إلى ح/رأس المـــال | ٩٠٠ | من الرصيد |
| | ٦٠٠ حسن | | |
| | ٣٠٠ حسين | | |
| ٩٠٠ | | ٩٠٠ | |

**ح/شركة سعد وسعيد**

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ١٣٠٠٠ | إلى مذكورين | ٣٠٠٠ | من مذكورين |
| | ٩٠٠ ح/شهرة المحل | | ٢٠٠ ح/م . د . م |
| | ٣٥٠٠ ح/العقارات | | ١٨٠٠ ح/الدائنين |
| | ١٢٠٠ ح/العدد والآلات | | ١٠٠٠ ح/أوراق الدفع |
| | ١٣٠٠ ح/البضاعة | ١٠٠٠٠ | من ح/رأس المـــال |
| | ٣٥٠٠ ح/المدينين | | ٥٠٠٠ حسن |
| | ٢٦٠٠ ح/البنك | | ٥٠٠٠ حسين |
| ١٣٠٠٠ | | ١٣٠٠٠ | |

**منه** — **ح/البنك** — **لـه**

| منه | البيان | له | البيان |
|---|---|---|---|
| ١٤٠٠ | رصيد | | من ح/أتعاب الخبير |
| ٢٢٠٠ | إلى ح/رأس المال (حسين) | ٨٠٠ | من ح/ رأس المال (حسن) |
| | | ٢٦٠٠ | من الرصيد |
| ٣٦٠٠ | | ٣٦٠٠ | |
| ٢٦٠٠ | إلى ح/الرصيد | ٢٦٠٠ | من شركة سعد وسعيد |
| ٢٦٠٠ | | ٢٦٠٠ | |

**منه** — **حساب رأس المال** — **لـه**

| حسن | حسين | البيان | حسن | حسين | البيان |
|---|---|---|---|---|---|
| | ١٠٠ | إلى ح/شخصي حسين | ٥٠٠٠ | ٣٠٠٠ | رصيد |
| | ٤٠٠ | إلى ح/الأثاث | ٦٠٠ | ٣٠٠ | من ح/إعادة التقدير |
| | | | ٢٠٠ | | من ح/شخصي حسن |
| ٥٨٠٠ | ٢٨٠٠ | إلى الرصيد | ٥٨٠٠ | ٣٣٠٠ | |
| ٥٨٠٠ | ٣٣٠٠ | إلى ح/البنك | ٥٨٠٠ | ٢٨٠٠ | من الرصيد |
| ٨٠٠ | | | | | |
| ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ | إلى ح/شركة سعد وسعيد | ٥٨٠٠ | ٢٢٠٠ | من ح/البنك |
| ٥٨٠٠ | ٥٠٠٠ | حسن | ٥٨٠٠ | ٥٠٠٠ | |

دفاتر شركة سعد وسعيد

ثالثاً — قيود اليومية :

| منه | له | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | |
| ٩٠٠ | | ح / شهرة المحل | |
| ٣٥٠٠ | | ح / العقارات | |
| ١٢٠٠ | | ح / العدد والآلات | |
| ١٣٠٠ | | ح / البضاعة | |
| ٣٥٠٠ | | ح / المدينين | |
| ٢٦٠٠ | | | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٢٠٠ | ح / م . د . م | |
| | ١٨٠٠ | ح / الدائنين | |
| | ١٠٠٠ | ح / أوراق الدفع | |
| | ١٠٠٠٠ | ح / رأس المال | |
| | | ٥٠٠٠ حسين | |
| | | ٥٠٠٠ حسن | |
| | | ٥٠٠٠ حسين | |
| | | ( إثبات استلام أصول وخصوم شركة حسن وحسين ) | |

رابعاً :

المركز المالى لشركة سعد وسعيد وشركاهم

( عقب الانضمام مباشرة )

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **أصول ثابتة** | | | **رأس المال** |
| | ١٩٠٠ | شهرة محل | | ٥٠٠٠ | سعد |
| | ٦٥٠٠ | عقارات بعد (الاستهلاك) | | ٥٠٠٠ | سعيد |
| | ٣٢٠٠ | عدد وآلات ( بعد الاستهلاك ) | | ٥٠٠٠ | حسن |
| | ٨٠٠ | أثاث وتركيبات | | ٥٠٠٠ | حسين |
| ١٢٤٠٠ | | | ٢٠٠٠٠ | | |
| | | **أصول متداولة** | | | **التزامات قصيرة الأجل** |
| | ٢٥٠٠ | بضاعة | | ٤٣٠٠ | دائنون |
| | | ٧٥٠٠ مدينون | | ٧٥٠٠ | أوراق دفع |
| | | ٢٠٠ — م . د . م . | ٦٨٠٠ | | |
| | ٧٣٠٠ | | | | |
| | ٤٦٠٠ | بنك | | | |
| ١٤٤٠٠ | | | | | |
| ٢٦٨٠٠ | | | ٢٦٨٠٠ | | |

ثانياً — مشاكل الاندماج :

١ — دفاتر الشركة المندمجة :

تنحصر المشاكل المحاسبية الخاصة بانقضاء الشركة المندمجة وحلها فيما يلى :

١ — إعادة تقدير الأصول التى تقرر انتقالها والالتزامات التى تقرر التعهد بها وإثبات ما قد ينشأ من إعادة التقدير هذه من ربح أو خسارة فى حساب جديد مخصص لهذا الغرض يسمى حـ / إعادة تقدير ( اندماج ) . فيجعل هذا الحساب مديناً بكل نقص فى قيمة الأصول أو أى زيادة فى قيمة الالتزامات

مع جعل حساب الأصل أو حساب الالتزام مديناً مع ملاحظة ما سبق ذكره بخصوص إعادة تقدير المدينين بأقل من قيمتهم الدفترية .

٢ — التصرف فى الأصول التى لم يتقرر انتقالها إما بالبيع أو باستيلاء أحد الشركاء عليها سداداً لجزء من حقوقه مع ترحيل الربح أو الخسارة الناتجة من هذه العملية إلى حـ / إعادة التقدير ( اندماج ) .

٣ — سداد الالتزامات التى لم تتعهد بها الشركة الجديدة .

٤ — إثبات أتعاب الخبير إذا كانت الشركة المندمجة هى التى ستتحمل هذه الأتعاب مع ترحيل تلك الأتعاب إلى حـ / إعادة التقدير ( اندماج ) .

٥ — ترصيد حساب إعادة التقدير وتوزيع رصيده باعتباره ممثلا للأرباح أو الخسائر التى ترتبت على عملية الاندماج على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر .

٦ — ترحيل جميع حقوق الشركاء إلى حساب رأس المال ومقارنة صافى حقوق كل شريك بحصته الجديدة فى الشركة الجديدة . فان كان صافى حقوقه أقل من حصته الجديدة طولب هذا الشريك بسداد الفرق . أما إذا كان صافى حقوقه فى الشركة أكبر من حصته الجديدة كان له الحق فى سحب الفرق من بنك الشركة على أن تتم هذه التسويات بدفاتر الشركة قبل إقفالها .

٧ — إثبات انتقال الأصول التى تقرر انتقالها إلى الشركة الجديدة وبقيمتها المعدلة وذلك بجعل حساب الشركة الجديدة مديناً وحسابات تلك الأصول دائنة فتقفل حسابات تلك الأصول .

٨ — إثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات التى تم الاتفاق عليها وذلك بجعل حساب هذه الشركة دائناً وحسابات تلك الالتزامات مدينة فتقفل بذلك حسابات تلك الالتزامات .

٩ — قفل حساب رأس المال بعد تسويته بما يجعله مساوياً للحصص الجديدة المتفق عليها وذلك بجعل حساب الشركة الجديدة دائناً وحساب رأس المال مديناً فيؤدى هذا القيد إلى قفل جميع الحسابات بدفاتر الشركة المندمجة .

٢ — دفاتر الشركة الجديدة :

تقوم الشركة الجديدة باثبات استلامها الأصول وتعهدها بالتزامات الشركات التي اندمجت مع بعضها وكونت هذه الشركة الجديدة كلا على حدة وذلك بجعل حسابات الأصول المقدمة من كل شركة مدينة وحسابات التزامات هذه الشركة دائنة مع بجعل حصص الشركاء في رأس المال دائناً بالفرق بين الأصول والالتزامات ثم تقوم الشركة بتصوير المركز المالي الافتتاحي لها حيث تندمج الأصول والالتزامات المتشابهة مع بعضها .

والمثال الآتي يوضح كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المترتبة على حالة الاندماج .

( مثال ) حالة اندماج :

سالم وسليم شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي :

وناصح ونصرح شريكان في شركة تضامن أخرى يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ وفي ٣١ / ١٢ / ١٩٥٩ كان المركز المالي للشركتين كالآتي :

| سالم وشريكه | ناصح وشريكه | |
|---|---|---|
| | | **أصول ثابتة** |
| ١٢٠٠ | | شهرة المحل |
| ٦٠٠٠ | ٤٠٠٠ | أراضى ومبانى (ثمن التكلفة) |
| ٣٠٠٠ | ٢٠٠٠ | أثاث وتركيبات (ثمن التكلفة) |
| | | **أصول متداولة** |
| ٣٥٠٠ | ٤٠٠٠ | بضاعة بالمخزن |
| ٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | مدينون |
| — | ٢٠٠٠ | إستثمارات |
| ٢٥٠ | | حـ/شخصى سليم |
| | ٤٠٠ | حـ/شخصى ناصح |
| ٤٩٠٠ | ٣٦٠٠ | نقدية بالبنوك |
| | | **أرصدة مدينة** |
| ١٥٠ | | إعلانات مدفوعة مقدماً |
| ٢٣٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | |

| سالم وشريكه | ناصح وشريكه | |
|---|---|---|
| | | **رأس المال** |
| ٨٠٠٠ | | سالم |
| ٧٠٠٠ | | سليم |
| | ٩٠٠٠ | ناصح |
| | ٦٠٠٠ | نصوح |
| | | **إلتزامات قصيرة الأجل** |
| ٧٠٠ | | حـ/شخصى سالم |
| | ٣٠٠ | حـ/شخصى نصوح |
| ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | دائنون |
| ٢٠٠٠ | ٢٣٠٠ | أوراق دفع |
| | | **أرصدة دائنة** |
| ٢٠٠ | ٣٠٠ | مخصص ديون مشكوك فيها |
| ٦٠٠ | ٧٠٠ | مخصص استهلاك المبانى |
| ٥٠٠ | ٤٠٠ | مخصص إستهلاك الأثاث |
| ٢٣٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | |

فى ذلك التاريخ تم الإتفاق بين الشركتين على الإندماج معاً وتكوين شركة جديدة باسم سالم وناصح وشركاهم برأس مال قدره ٣٢٠٠٠ جنيه يكون حصص الشركاء فيه متساوية .

وقد اشتمل تقرير الخبير الذى عينه الشركاء لمباشرة عملية إندماج الشركتين وتكوين الشركة الجديدة على ما يأتى :

١ — أن ما إستهلك من مبانى شركة سالم خلال السنوات السابقة غير كاف لمقابلة ماقد طرأ على تلك المبانى من هلاك ويقدر فرق الإستهلاك بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

٢ — أن الإستهلاكات التى تجمعت لأثاث شركة ناصح مغالى فى قيمتها بمبلغ ١٠٠ جنيه .

٣ — أن الأرباح غير العادية التى ينتظر أن تحققها شركة ناصح تستلزم تقدير شهرة لهذه الشركة بمبلغ ٨٠٠ جنيه كما يجب تخفيض رصيد حساب شهرة محل شركة سالم بمقدار ٢٠٠ جنيه وذلك بسبب إتجاه الأرباح غير العادية لهذه الشركة إلى الهبوط .

٤ — تقدر بضاعة شركة سالم بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه وبضاعة شركة ناصح بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه .

٥ — تبين أن هناك ديون معدومة لشركة سالم قيمتها ١٠٠ جنيه وأن الديون المنتظر تحصيلها من عملاء شركة ناصح ٥٦٠٠ جنيه .

وقد وافق الشركاء جميعاً على ماجاء بتقرير الخبير واتفقوا على ما يأتى :

١ — تنتقل أصول كل من الشركتين بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الجديدة كما تتعهد الشركة الجديدة بجميع إلتزامات الشركتين .

٢ — عدم الاعتراف بالمبلغ المدفوع لشركة الإعلانات لعدم الحاجة إليه مستقبلا وقد تمكنت شركة سالم من استرداد مبلغ ١٠٠ جنيه فقط منه .

٣ — تسوى حقوق الشركاء بما يجعلها تتفق مع الحصص الجديدة على أن تتم هذه التسويات بدفاتر كل شركة وعن طريق الإيداع أو السحب النقدى

٤ — أن تتحمل كل شركة نصيبها من أتعاب الخبير التى بلغت ٥٠٠ جنيه وقد خص شركة سالم منها ٣٠٠ جنيه .

والمطلوب :

(ا) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إنقضاء الشركتين بسبب إندماجهما

(ب) تصوير حسابات الأستاذ اللازمة بدفاتر كل شركة .

(ج) قيود اليومية اللازمة لفتح دفاتر الشركة الجديدة .

(د) تصوير قائمة مركز مالى ( ميزانية إفتتاحية ) لشركة سعد وسالم وشركاهم :

الحـــل

دفاتر شركة سالم وشريكه

(ا) قيود اليومية :

| منه | له | بيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٧٠٠ | | من حـ/إعادة التقدير ( إندماج ) | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٤٠٠ | حـ/مخصص إستهلاك المبانى | |
| | ٢٠٠ | حـ/شهرة المحل | |
| | ١٠٠ | حـ/المدينين | |
| | | ( إثبات أرباح إعادة التقدير ) | |
| ٢٥٠ | | من حـ/البضاعة | |
| | ٢٥٠ | إلى حـ/إعادة التقدير (إندماج) | |
| | | ( إثبات أرباح إعادة التقدير ) | |
| | | من مذكورين | |
| ١٠٠ | | حـ/البنك | |
| ٥٠ | | حـ/إعادة التقدير ( إندماج ) | |
| | ١٥٠ | إلى حـ/الإعلان المدفوع مقدماً | |
| | | (إثبات استرداد ما أمكن من شركة الإعلانات وتحميل حـ/إعادة التقدير بالباقى) | |
| ٣٠٠ | | من حـ/أتعاب الخبير | |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | |
| | | ( إثبات سداد أتعاب الخبير ) | |

| منـه | لـه | بيـان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | ٣٠٠ | من حـ/إعادة التقدير ( إندماج ) | |
| | | إلى حـ/أتعاب الخبير | |
| | | (ترحيل أتعاب الخبير إلى حـ/إعادة التقدير) | |
| ٨٠٠ | | من حـ/رأس المـال | |
| | | ٤٠٠ سالم | |
| | | ٤٠٠ سليم | |
| | ٨٠٠ | إلى حـ/إعادة التقدير ( إندماج ) | |
| | | ( توزيع خسائر إعادة التقدير ) | |
| ٢٥٠ | | من حـ/رأس المـال ( سليم ) | |
| | ٢٥٠ | إلى حـ/شخصى ( سليم ) | |
| | | (ترحيل الحساب الشخصى إلى رأس المال) | |
| ٧٠٠ | | من حـ/شخصى ( سالم ) | |
| | ٧٠٠ | إلى حـ/رأس المـال سالم ) | |
| | | (ترحيل الحساب الشخصى إلى رأس المال) | |
| ٣٠٠ | | من حـ/رأس المـال ( سالم ) | |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/البنك | |
| | | (ماسحبه سالم تسوية لحصته الجديدة) | |
| ١٦٥٠ | | من حـ/البنك | |
| | ١٦٥٠ | إلى حـ/رأس المـال (سليم ) | |
| | | ( مادفعه سليم لتسوية حصته ) | |

| تاريخ | البيـــان | لـه | منـه |
|---|---|---|---|
| | من حـ/شركة سالم وناصح وشركاهم | | ٢٣٧٠٠ |
| | إلى مذكورين | | |
| | حـ/شهرة المحل | ١٠٠٠ | |
| | حـ/الأراضي والمباني | ٦٠٠٠ | |
| | حـ/الأثاث والتركيبات | ٣٠٠٠ | |
| | حـ/البضاعـة | ٣٧٥٠ | |
| | حـ/المدينين | ٣٩٠٠ | |
| | حـ/البنك | ٦٠٥٠ | |
| | (إثبات إنتقال الأصول إلى الشركة الجديدة) | | |
| | من مذكورين | | |
| | حـ/الدائنين | | ٤٠٠٠ |
| | حـ/أوراق الدفع | | ٢٠٠٠ |
| | حـ/مخصص الديون المشكوك فيها | | ٢٠٠ |
| | حـ/مخصص إستهلاك المباني | | ١٠٠٠ |
| | حـ/مخصص استهلاك الأثاث | | ٥٠٠ |
| | إلى حـ/شركة سالم وناصح وشركاهم | ٧٧٠٠ | |
| | (إثبات تعهد الشركة الجديدة بالإلتزامات) | | |
| | من حـ/رأس المـال | | ١٦٠٠٠ |
| | ٨٠٠٠ سالم | | |
| | ٨٠٠٠ سليم | | |
| | إلى حـ/شركة سالم وناصح وشركاهم | ١٦٠٠٠ | |
| | (قفل حساب رأس المـال مع الشركة الجديدة) | | |

(ب) حسابات الأستاذ :

منه — ح/إعادة التقدير (إندماج) — له

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٧٠٠ | إلى مذكورين | ٢٥٠ | من ح/البضاعة |
| | ٤٠٠ ح/مخصص إستهلاك المباني | ٨٠٠ | من الرصيد |
| | ٢٠٠ ح/شهرة المحل | | |
| | ١٠٠ ح/المدينين | | |
| ٥٠ | إلى ح/الإعلان المدفوع مقدماً | | |
| ٣٠٠ | إلى ح/أتعاب الخبير | | |
| ١٣٥٠ | | ١٠٥٠ | |
| ٨٠٠ | إلى الرصيد | ٨٠٠ | من ح/رأس المال |
| | | | ٤٠٠ سالم |
| | | | ٤٠٠ سليم |
| ٨٠٠ | | ٨٠٠ | |

منه — ح/شركة سالم وناجح وشركاهم — له

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| | إلى مذكورين | | من مذكورين |
| ١٠٠٠ | ح/شهرة المحل | ٤٠٠٠ | ح/الدائنين |
| ٦٠٠٠ | ح/الأراضي والمباني | ٢٠٠٠ | أوراق الدفع |
| ٣٠٠٠ | ح/الأثاث والتركيبات | ٢٠٠ | ح/مخصص الديون المشكوك فيها |
| ٣٧٥٠ | ح/البضاعة | ١٠٠٠ | مخصص إستهلاك الأثاث |
| ٣٩٠٠ | ح/المدينين | ٥٠٠٠ | من ح/رأس المال |
| ٦٠٥٠ | ح/البنك | ١٦٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ سالم |
| | | | ٨٠٠٠ سليم |
| ٢٣٧٠٠ | | ٢٣٧٠٠ | |

**مدينه** — **ح/البنك** — **دائنه**

| مدينه | البيان | دائنه | البيان |
|---|---|---|---|
| ٤٩٠٠ | رصيد | ٣٠٠ | من ح/أتعاب الخبير |
| ١٠٠ | إلى ح/الإعلان المدفوع مقدماً | ٣٠٠ | من ح/رأس المال (سالم) |
| ١٦٥٠ | إلى ح/رأس المال (سليم) | ٦٠٥٠ | من ح/شركة سالم وناصح |
| ٦٦٥٠ | | ٦٦٥٠ | |

**مدينه** — **ح/رأس المال** — **دائنه**

| سالم | سليم | البيان | سالم | سليم | البيان |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠ | ٤٣٠ | إلى ح/إعادة التقدير | ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | رصيد |
| | ٢٥٠ | إلى شخصي سليم | ٧٠٠ | | من ح/شخصي سالم |
| ٣٠٠ | | إلى ح/البنك | | ١٦٥٠ | من ح/البنك |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | إلى الرصيد | | | |
| ٨٧٠٠ | ٧٦٥٠ | | ٨٧٠٠ | ٧٦٥٠ | |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | إلى ح/شركة سالم وناصح | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | من الرصيد |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | |

## دفاتر شركة ناصح وشريكه

### (ا) قيود اليومية ٢

| منه | له | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|
| ١٠٠ | | من ح/إعادة التقدير (إندماج) | |
| | ١٠٠ | إلى ح/مخصص الديون المشكوك فيها | |
| | | (زيادة رقم مخصص القديم) | |
| | | من مذكورين | |
| ١٠٠ | | مخصص إستهلاك الأثاث | |
| ٨٠٠ | | ح/شهرة المحل | |
| ٢٠٠ | | ح/البضاعة | |
| | ١١٠٠ | إلى ح/إعادة التقدير (إندماج) | |
| | | (إثبات أرباح إعادة التقدير) | |
| ٢٠٠ | | من ح/أتعاب الخبير | |
| | ٢٠٠ | إلى ح/البنك | |
| | | (سداد أتعاب الخبير) | |
| ٢٠٠ | | من ح/إعادة التقدير (إندماج) | |
| | ٢٠٠ | إلى ح/أتعاب الخبير | |
| | | (ترحيل أتعاب الخبير إلى ح/إعادة التقدير) | |
| ٨٠٠ | | من ح/إعادة التقدير (إندماج) | |
| | ٨٠٠ | إلى ح/رأس المال | |
| | | ٤٨٠ ناصح | |
| | | ٣٢٠ نصوح | |
| | | (توزيع رصيد إعادة التقدير) | |

| منه | له | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|
| ٤٠٠ | | من حـ/رأس المال (ناصح) | |
| | ٤٠٠ | إلى حـ/شخصي ناصح | |
| | | (ترحيل الحساب الشخصي المدين لرأس المال) | |
| ٣٠٠ | | من حـ/شخصي نصوح | |
| | ٣٠٠ | إلى حـ/رأس المال (نصوح) | |
| | | (ترحيل الحساب الشخصي الدائن لرأس المال) | |
| ١٣٨٠ | | من حـ/البنك | |
| | ١٣٨٠ | إلى حـ/رأس المال (نصوح) | |
| | | (ما دفعه نصوح لتسوية حصته) | |
| ١٠٨٠ | | من حـ/رأس المال (نصوح) | |
| | ١٠٨٠ | إلى حـ/البنك | |
| | | (ما سحبه ناصح لتسوية حصته) | |
| ٢٢٧٠٠ | | من حـ/شركة سالم وناصح وشركاه | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٨٠٠ | حـ/شهرة المحل | |
| | ٤٠٠٠ | حـ/الأراضي والمباني | |
| | ٢٠٠٠ | حـ/الأثاث والتركيبات | |
| | ٤٢٠٠ | حـ/البضاعة | |
| | ٦٠٠٠ | حـ/المدينين | |
| | ٢٠٠٠ | حـ/الإستثمارات | |
| | ٣٧٠٠ | حـ/البنك | |
| | | (إثبات إنتقال الأصول إلى الشركة الجديدة) | |

| منه | له | البيان | تاريخ |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | |
| ٣٠٠٠ | | حـ/الدائنين | |
| ٢٣٠٠ | | حـ/أوراق الدفع | |
| ٤٠٠ | | حـ/مخصص الديون المشكوك فيها | |
| ٧٠٠ | | حـ/مخصص إستهلاك المبانى | |
| ٣٠٠ | | حـ/مخصص إستهلاك الأثاث | |
| | ٦٧٠٠ | إلى حـ/شركة سالم وناصح وشركاهم | |
| | | (إثبات تعهد الشركة الجديدة بالإلتزامات) | |
| ١٦٠٠٠ | | من حساب رأس المال | |
| | | ٨٠٠٠ ناصح | |
| | | ٨٠٠٠ نصوح | |
| | ١٦٠٠٠ | إلى حـ/شركة سالم وناصح وشركاهم | |
| | | (قفل حساب رأس المال مع الشركة الجديدة) | |

منه — حـ/إعادة التقدير (إندماج) — له

| منه | | | له |
|---|---|---|---|
| ١٠٠ | إلى حـ/مخصص الديون | ١١٠٠ | من مذكورين |
| ٢٠٠ | إلى حـ/أتعاب الخبير | | ١٠٠ حـ/مخصص إستهلاك الأثاث |
| ٨٠٠ | إلى الرصيد | | ٨٠٠ حـ/شهرة المحل |
| | | | ٢٠٠ حـ/البضاعة |
| ١١٠٠ | | ١١٠٠ | |
| ٨٠٠ | إلى حـ/رأس المال | ٨٠٠ | من الرصيد |
| | ٤٨٠ ناصح | | |
| | ٣٢٠ نصوح | | |
| ٨٠٠ | | ٨٠٠ | |

منه — حـ/ شركة سالم وناصح وشركاهم — له

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| | إلى مذكورين | | من مذكورين |
| ٨٠٠ | حـ/ شهرة المحل | ٣٠٠٠ | حـ/ الدائنين |
| ٤٠٠٠ | حـ/ الأراضي والمباني | ٢٣٠٠ | حـ/ أوراق الدفع |
| ٢٠٠٠ | حـ/ الأثاث والتركيبات | ٤٠٠ | حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها |
| ٤٢٠٠ | حـ/ البضاعة | ٧٠٠ | حـ/ مخصص استهلاك المباني |
| ٦٠٠٠ | حـ/ المدينين | ٣٠٠ | حـ/ استهلاك الأثاث |
| ٢٠٠٠ | حـ/ الاستثمارات | ١٦٠٠٠ | من حـ/ رأس المال |
| ٢٧٠٠ | حـ/ البنك | | ٨٠٠٠ ناصح |
| | | | ٨٠٠٠ نصوح |
| ٢٢٧٠٠ | | ٢٢٧٠٠ | |

منه — حـ/ البنك — له

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٣٦٠٠ | رصيد | ٢٠٠ | من حـ/ أتعاب الخبير |
| ١٣٨٠ | إلى حـ/ رأس المال (نصوح) | ١٠٨٠ | من حـ/ رأس المال (ناصح) |
| | | ٣٧٠٠ | من الرصيد |
| ٤٩٨٠ | | ٤٩٨٠ | |
| ٣٧٠٠ | إلى الرصيد | ٣٧٠٠ | من شركة سالم وناصح |
| ٣٧٠٠ | | ٣٧٠٠ | |

منه ح/ رأس المال له

| ناصح | نصوح | | ناصح | نصوح | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠ | ٠ | إلى حـ/ شخصي ناصح | ٩٠٠٠ | ٦٠٠٠ | رصيد |
| ١٠٨٠ | | إلى حـ / البنك | ٤٨٠ | ٣٢٠ | من حـ/ إعادة التقدير |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | إلى حـ / الرصيد | | ٣٠٠ | من حـ/ شخصي نصوح |
| | | | | ١٣٨٠ | من حـ / البنك |
| ٩٤٨٠ | ٨٠٠٠ | | ٩٤٨٠ | ٨٠٠٠ | |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | إلى حـ / شركة سالم وناصح | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | من الرصيد |
| ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | ٨٠٠٠ | |

( شركة سالم وناصح وشركاهم )

| منه | له | البيـــان | تاريخ |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | |
| ١٠٠٠ | | حـ / شهرة المحل | |
| ٦٠٠٠ | | حـ / الأراضي والمباني | |
| ٣٠٠٠ | | حـ / الأثاث والتركيبات | |
| ٣٧٥٠ | | حـ / البضاعة | |
| ٣٩٠٠ | | حـ / المدينين | |
| ٦٠٥٠ | | حـ / البنك | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٤٠٠٠ | حـ / الدائنين | |
| | ٢٠٠٠ | حـ / أوراق الدفع | |
| | ٢٠٠ | حـ / مخصص الديون المشكوك فيها | |
| | ١٠٠٠ | حـ / مخصص استهلاك المباني | |
| | ٥٠٠ | حـ / مخصص استهلاك الأثاث | |
| | ١٦٠٠٠ | حـ / رأس المال | |
| | | ٨٠٠٠ سالم | |
| | | ٨٠٠٠ سليم | |
| | | ( استلام أصول وخصوم شركة سالم ) | |

| منه | له | بيـان | تاريخ |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين | |
| ٨٠٠ | | حـ / شهرة محل | |
| ٤٠٠٠ | | حـ / الأراضى والمبانى | |
| ٢٠٠٠ | | حـ / الأثاث والتركيبات | |
| ٤٢٠٠ | | حـ / البضاعة | |
| ٦٠٠٠ | | حـ / المدينين | |
| ٢٠٠٠ | | حـ / الاستثمارات | |
| ٣٧٠٠ | | حـ / البنك | |
| | | إلى مذكورين | |
| | ٣٠٠٠ | حـ / الدائنين | |
| | ٢٣٠٠ | حـ / أوراق الدفع | |
| | ٤٠٠ | حـ / مخصص الديون المشكوك فيها | |
| | ٨٠٠ | حـ / مخصص استهلاك المبانى | |
| | ٣٠٠ | حـ / مخصص استهلاك الأثاث | |
| | ١٦٠٠٠ | حـ / رأس المال | |
| | | ٨٠٠٠ ناصح | |
| | | ٨٠٠٠ نصوح | |
| | | ( استلام أصول وخصوم شركة ناصح ) | |

المركز المالى الافتتاحى لشركة سالم وناصح وشركاهم

| | | البيان | البيان | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **أصول ثابتة** | **رأس المال** | | |
| ١٨٠٠ | | شهرة محل | سالم | ٨٠٠٠ | |
| | ١٠٠٠٠ | أراضى ومبانى | سليم | ٨٠٠٠ | |
| | ١٧٠٠ | مجمع استهلاك مبانى | ناصح | ٨٠٠٠ | |
| ٨٣٠٠ | | | نصوح | ٨٠٠٠ | |
| | | | | | ٣٢٠٠٠ |
| | ٥٠٠٠ | أثاث وتركيبات | | | |
| | ٨٠٠ | مجمع الاستهلاك | | | |
| | | | **التزامات قصيرة الأجل** | | |
| ٤٢٠٠ | | | | | |
| | | **أصول متداولة** | | | |
| | | | دائنون | ٧٠٠٠ | |
| | | | أوراق دفع | ٤٣٠٠ | |
| ٧٩٥٠ | | بضاعة | | | |
| | | | | | ١١٣٠٠ |
| | ٩٩٠٠ | مدينون | | | |
| | ٦٠٠ | - م. د. م. | | | |
| ٩٣٠٠ | | | | | |
| ٢٠٠٠ | | استثمارات | | | |
| ٩٧٥٠ | | بنك | | | |
| ٤٣٣٠٠ | | | | | ٤٣٣٠٠ |

# الفصل الرابع

## انقضاء شركات التضامن واعادة تنظيمها

يقصد باعادة التنظيم إجراء تغيرات فى هيكل رأس مال المنشأة Copital Readjustment بقصد التغلب على ما تعانيه المنشأة من صعوبات تجعلها غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها فى مواعيدها أو عدم تحقيقها لمعدل أرباح مناسب لهذا النوع من النشاط التجارى أو الصناعى أو الزراعى وللظروف المحيطة بالمشروع نفسه .

فنى شركات الأشخاص نجد أن إعادة تنظيم الشركة يتخذ عادة شكل تخفيض أو زيادة فى رأس المال المستثمر متناسباً مع مدى نشاط المشروع وحتى يكون العائد على رأس المال المستثمر عائداً عادلا مناسباً . وقد يتخذ إعادة التنظيم مظهراً شاملا يشمل معظم عناصر المركز المالى ولا يكون قاصراً على رأس المال المستثمر فقط . فى هذه الحالة نجد أن إعادة التنظيم تتطلب إعادة تقدير لعناصر موجودات الشركة حتى تصبح قيمتها الدفترية متناسبة مع قدرتها الإنتاجية .

ويلاحظ أن إعادة التنظيم لا يؤدى فى جميع مظاهره إلى انقضاء الشركة المعاد تنظيمها وحلها وبالتالى لا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الحال بالنسبة لمظاهر انقضاء الشركات السابق شرحها فى هذا الباب .

فمثلا إذا اتخذ إعادة التنظيم شكل تخفيض أو زيادة فى رأس المال وإذا تم هذا التعديل فى رأس المال عن طريق الشركاء الأصليين فى الشركة وذلك بتخفيض أو زيادة حصصهم الأصلية فى رأس مال الشركة أو إذا اتخذ إعادة التنظيم مظهراً شاملا ترتب عليه إعادة تقدير بعض عناصر موجودات المنشأة

أو كلها وعدلت حقوق الشركاء في الشركة القديمة إعادة التقدير هذه فلن يترتب على هذه الحالات انقضاء لحياة الشركة أو حلها ولا يتعدى الأمر كونه معالجة محاسبية لتعديل في رأس المال بالزيادة أو النقصان أو إعادة تقدير بعض عناصر الموجودات (١) .

أما إذا ترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو أكثر من الشركة أو انضمام شريك جديد فإن أي تغيير في الشركاء يستدعي بالتالي انقضاء الشركة القديمة وحلها وتكوين شركة جديدة من الشركاء الباقين أو من الشركاء الأصليين والجدد المنضمين ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك .

والمعالجة المحاسبية للمشاكل التي تترتب على هذا المظهر من مظاهر إعادة التنظيم الذي يستلزم انقضاء الشركة وحلها ليس فيها جديد . فلا تخرج عن كونها معالجة محاسبية لمشاكل انضمام شريك أو انفصال شريك في شركات الأشخاص .

(١) راجع ما سبق شرحه في هذا الشأن .

# الباب السادس

## شركات الأشخاص الأخرى

* الفصل الأول : شركة التوصية البسيطة
* الفصل الثاني : شركات المحاصة

# الفصل الأول

## شركات التوصية البسيطة

### ماهية شركة التوصية البسيطة وخصائصها (١) :

يمكن تعريف شركة التوصية البسيطة على أنها اتفاق تعاقدى بين شريك أو أكثر مسئولين ومتضامنين وبين شريك أو أكثر موصون وذلك بقصد الاتجار وتحقيق واقتسام الأرباح والخسائر فيما بينهما أو بينهم .

ويتضح من هذا التعريف أن شركة التوصية البسيطة تتضمن فريقين من الشركاء .

أولا : الشركاء المتضامنون وهم الشركاء المسئولون عن تعهدات الشركة والتزاماتها بصفة شخصية وعلى وجه التضامن وهم يكتسبون صفة التاجر بمجرد انضمامهم للشركة ويترتب على شهر إفلاس الشركة شهر إفلاسهم ، ولا يجوز لأى شريك منهم التنازل عن حصته إلا بموافقة جميع الشركاء الآخرين سواء المتضامنين أو الموصين .

ثانياً : الشركاء الموصون ومسئوليتهم محدودة بقدر حصتهم فى رأس المال . فهم فى مركز أصحاب الأموال فى الشركة ولا يشترك الشريك الموصى فى إدارة الشركة . ولكن مسئوليته هو مجرد تقديم حصته فى رأس المال ثم يقتسم مع الشركاء المتضامنين أرباح الشركة حسب ما جاء بنص العقد ولا يتحمل من الخسارة أكثر من حصته فى رأس المال .

---

(١) عرف القانون فى المادتان ٢٣ ، ٢٧ من قانون التجارة شركة التوصية بانها « الشركة التى تعقد بين شريك واحد او أكثر مسئولين ومتضامنين ، وشريك واحد أو أكثر يكونون اصحاب اموال فيها وخارجين عن الادارة ويسمون « موصون » والشركاء الموصون لا يلزمهم من الخسارة التى تحصل الا بقدر المال الذى دفعوه او الذى كان يلزمهم دفعه الى الشركة .

وتعتبر شركة التوصية البسيطة من شركات الأشخاص لأن شخصية الشركاء والثقة بينهم هي جوهر العقد ، فهى تقوم على ثقة الشريك الموصى فى مقدرة الشريك المتضامن فى إدارة الشركة ، وعلى ثقة الشريك المتضامن من جهة أخرى فى قدرة الشريك الموصى على تقديم الأموال اللازمة للشركة .

والخصائص الرئيسية للشركة تتلخص فى الآتى :

١ — وفاة أحد الشركاء المتضامنين أو الموصين أو إفلاسه أو إعساره أو الحجز عليه يؤدى إلى حل الشركة ما لم ينص فى العقد على استمرارها .

٢ — لايجوز للشريك الموصى أو المتضامن التنازل عن حصته إلا بموافقة الشركاء الآخرين .

٣ — لشركة التوصية عنوان وهو يتكون من اسماء الشركاء المتضامنين او من اسم واحد منهم أو أكثر مع إضافة عبارة « وشركاه » ولا يجوز ان يتضمن عنوان شركة التوصية أسم شريك موصى حيث انه غير مسئول عن الإدارة ومسئوليته عن التزامات الشركة محدودة بقدر حصته فى راس المال .

**التكوين القانونى لشركة التوصية البسيطة :**

لا تختلف الإجراءات اللازمة لتكوين شركة التوصية عن الإجراءات اللازمة لتكوين شركة التضامن من حيث ضرورة وجود عقد كتابى تتوافر فيه الأركان العامة لصحة اى عقد كالأهلية والرضا والسبب ، والأركان الخاصة بعقد الشركة كوجود اكثر من شريك ، وتقديم حصة فى رأس المال واقتسام الأرباح والخسائر . وكذلك اشترط القانون ضرورة شهر عقد الشركة أى خلال ١٥ يوما من تاريخ التوقيع على العقد ليعلم به الغير . وليس من الضرورى كتابة اسماء الشركاء الموصين فى ملخص العقد بل يكتفى بذكر الحصة التى قدمها أو تعهد بها كل منهم .

**ادارة شركة التوصية البسيطة :**

يقوم على إدارة شركة التوصية البسيطة مدير أو مديرين . وقد يعين المدير فى العقد التأسيسى او فى عقد لاحق وعادة يختار المدير من بين الشركاء

المتضامنين ويجوز أن يكون شخصاً أجنبياً عنها ولا يجوز للشركاء الموصين أن يعملوا عملا متعلقاً بادارة الشركة ولو بناء على توكيل .

وإذا لم يعين للشركة مدير في العقد التأسيسي أو في عقد لاحق فان الإدارة تكون للشركاء المتضامنون وحدهم دون الشركاء الموصين . والسبب في حرمان الشريك الموصى من الإدارة هو حماية الشركاء المتضامنين حيث أن نتيجة سوء إدارة الشركاء الموصون ستتحملها الشركاء المتضامنين إذ أن مسئولية الشركاء الموصون محدودة ، وكذلك منع الشريك الموصى من الإدارة يقصد به حماية الغير حتى لا يتمادى في التعامل مع شريك ذات مسئولية محدودة .

ويلاحظ انه وإن كان الشريك الموصى قد منع من الإدارة المباشرة للشركة ومن حق تمثيل الشركة امام الغير والتعاقد معه باسمها ولحسابها إلا ان له الحق في الإدارة غير المباشرة فقد اجاز له الشارع الرقابة والإشراف على اعمال المدير وإبداء النصح لهم والاطلاع على دفاتر الشركة وحساباتها .

**محاسبة شركة التوصية البسيطة :**

لا تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات شركة التوصية البسيطة عن المعالجة المحاسبية لعمليات شركة التضامن إلا في المسائل التي تتعلق بطبيعة شركة التوصية. وفيما يلي سوف تقتصر على ذكر هذه المسائل الخاصة :

اولا : بخصوص قيد راس المال وحسابات الشركاء :

كما في حالة الشريك المتضامن يفتح للشريك الموصى حساب رأس مال وحساب شخصي و حساب قرض ( إن وجد ) . ويحسن عند فتح هذه الحسابات للشركاء ان نبين من منهم موصى ومن منهم متضامن حتى نستغنى عن الرجوع إلى عقد الشركة لمعرفة ذلك ، فعند إثبات الحصص النقدية المقدمة من الشركاء مثلا يكون القيد :

من حـ / البنك
إلى مذكورين
حـ / راس مال ا ( المتضامن )

حـ / رأس مال ب ( المتضامن )

حـ / رأس مال حـ ( الموصى )

ثانياً : توزيع الأرباح أو الخسائر :

تتبع نفس الطرق التى ذكرناها فى شركات التضامن بخصوص توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء جميعاً بما فيهم الموصون ، ولكنه فى حالة وجود خسائر فلا يكون الشريك الموصى مسئولا إلا بقدر حصته فى رأس المال التى قدمها أو التى تعهد بتقديمها ويتحمل الشركاء المتضامنون الزيادة فى الخسائر حيث أن مسئوليتهم غير محدودة .

ثالثاً : إعادة تنظيم شركة التوصية البسيطة :

قد تطرأ ظروف تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات فى عقد الشركة كما فى حالة زيادة أو تخفيض رأس المال ، أو انفصال أو انضمام شريك، ولا تختلف معالجة المشاكل المحاسبية فى حالة عما سبق ان درسناه بالتفصيل فى حالة شركات التضامن .

رابعاً : انقضاء شركات التوصية البسيطة :

تنقضى شركات التوصية البسيطة وتحل لنفس الأسباب التى سبق ذكرها لانقضاء الشركات عامة وشركات الأشخاص خاصة . ويتخذ انقضاء شركات التوصية البسيطة نفس المظاهر التى اتخذها انقضاء شركات التضامن فقد تنقضى شركة التوصية البسيطة وتصفى أعمالها . وقد تنقضى وتحل بسبب بيعها إلى شركة مساهمة . وقد تنقضى وتحل بسبب انضمامها إلى أو اندماجها مع شركة أشخاص أخرى ، وأخيراً قد تنقضى شركة التوصية البسيطة بسبب إعادة تنظيمها إذا ترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو انضمام شريك ما لم ينص فى عقدها على خلاف ذلك .

ولا تختلف المشاكل المحاسبية لمظاهر انقضاء شركات التوصية البسيطة ولا معالجتنا لهذه المشاكل عما سبق شرحه فى هذا الشأن بالنسبة لشركات التضامن

إلا فى ناحية واحدة فقط وهى مدى مسئولية الشريك الموصى فى تحمل خسائر التصفية .

فشركات التوصية البسيطة تختلف فى طبيعتها عن شركات التضامن ففى الأولى يمكن تمييز فريقين من الشركاء الفريق الأول شركاء متضامنون مسئوليتهم غير محدودة بما قدموه من حصص فى رأس مال الشركة بل وتتعدى مسئوليتهم إلى أموالهم الشخصية ، والفريق الآخر شركاء موصون مسئوليتهم محدودة فقط بما قدموه من حصص فى رأس المال بل يجوز أن تتعدى ذلك حتى ولو كان لديهم أموالا شخصية .

وتظهر أهمية هذه الخاصية التى يتمتع بها الشركاء الموصون بوضوح فى المظهر الأول من مظاهر انقضاء شركات التوصية البسيطة وهو التصفية العادية التى تنتهى عادة بخسائر ففى مثل هذه الحالات من التصفية يجب ألا يتحمل الشريك الموصى من خسائر التصفية إلا بقدر حصته فى رأس مال الشركة وما زاد عن ذلك من خسائر التصفية يوزع على الشركاء المتضامنون بنسبة الأرباح والخسائر . وبهذا الخصوص يجب مراعاة الآتى :

١ — إذا وجدت خسائر تجارية سابقة على تاريخ التصفية لم يسبق توزيعها على الشركاء فيجب ألا يزيد مجموع ما يتحمله الشريك الموصى من خسائر التصفية والخسائر التجارية القديمة عن حصته فى رأس مال الشركة .

٢ — إذا كان للشريك الموصى حساب شخصى مدين فى تاريخ التصفية فيجب التحرى عن سبب هذه المديونية . فان كان هذا الرصيد المدين بسبب ما سحبه الشريك من أموال أو بضائع خلال العام زيادة عن حقوقه خلال تلك المدة طولب الشريك الموصى بسداد هذا الرصيد المدين نقداً ويحمل الشريك من خسائر التصفية بقدر حصته الأصلية فى رأس المال ، أما إذا كان سبب مديونية حسابه الشخصى خسائر تجارية من العام الماضى أو الأعوام السابقة فلا يجوز تحصيله من خسائر التصفية إلا بقدر ما تزيد حصته فى رأس المال عن رصيد حسابه الشخصى المدين .

٣ — إذا كان للشريك الموصى حساب شخصى دائن فى تاريخ التصفية فلا يزيد هذا الرصيد الدائن من قدرته على تحمل خسائر التصفية ولا يجوز تحميله من خسائر التصفية إلا بقدر حصته فى رأس المال .

٤ — إذا كان الشريك الموصى لم يقم بالوفاء بحصته فى رأس المال بالكامل فانه بالرغم من ذلك يتحمل من خسائر التصفية بقدر حصته الأصلية فى رأس المال والمتفق عليها فى عقد الشركة وعلى المصفى مطالبته بسداد باقى حصته .

٥ — إذا كان الشريك الموصى قد أقرض الشركة مبالغ معينة فيعامل قرض الشريك الموصى معاملة القروض الخارجية المستحقة للغير بأن يسدد مع الديون الأخرى التى على الشركة والتى من درجته . ولا يجوز عمل مقاصة بين هذه القروض وبين رصيد حساب رأس ماله المدين كما هو الحال بالنسبة للشريك المتضامن .

( مثال ) الآتى قائمة تصوير المركز المالى لشركة التوصية البسيطة المعروفة باسم أحمد واسماعيل وشريكهما الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ فى ٣١ / ١٢ / ١٩٥٩ .

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **أصول ثابتة** | | | **رأس المـــال** |
| | ٣٠٠٠ | عقارات (بعد الإستهلاك) | | ٨٠٠٠ | أحمد |
| | ٦٥٠٠ | عدد وآلات (بعد الإستهلاك) | | ٧٠٠٠ | إسماعيل |
| | ٥٠٠ | أثاث (بعد الإستهلاك) | | ٣٠٠٠ | حسين ( موصى ) |
| ١٠٠٠٠ | | | ١٨٠٠٠ | | |
| | | | ٦٠٠٠ | | دائنون |
| | | **أصول متداولة** | ٣٥٠٠ | | أوراق دفع |
| | | | | | قرض حسين |
| | ٢٥٠٠ | بضاعة بالمخزن | ٥٠٠ | | |
| | ٤٥٠٠ | مدينون | | | |
| | ١٠٠٠ | نقدية بالبنوك | | | |
| ٨٠٠٠ | | | | | |
| | | **أرصدة مدينة** | | | |
| ١٠٠٠ | | خسائر تجارية | | | |
| ٢٨٠٠٠ | | | ٢٨٠٠٠ | | |

ونظراً لتوالى الخسائر على الشركة قرر الشركاء فى ذلك التاريخ تصفية شركتهم تصفية إختيارية .

فاذا كان المتحصل من عملية تحويل أصول المنشأة إلى نقدية بلغ ١١٥٠٠ ج والمصاريف ٥٠٠ جنيه فالمطلوب تصوير حسابات التصفية اللازمة .

## المحل

### منه — ح/التصفية — لـه

| مبلغ | منه | مبلغ | لـه |
|---|---|---|---|
| | إلى مذكورين | ١١٥٠٠ | من ح/البنك |
| ٣٠٠٠ | ح/العقارات | ٦٠٠٠ | من الرصيد |
| ٦٥٠٠ | ح/العدد والآلات | | |
| ٥٠٠ | ح/الأثاث | | |
| ٢٥٠٠ | ح/البضاعة | | |
| ٤٥٠٠ | ح/المدينين | | |
| ٥٠٠ | إلى ح/مصاريف التصفية | | |
| ١٧٥٠٠ | | ١٧٥٠٠ | |
| ٦٠٠٠ | إلى الرصيد | ٦٠٠٠ | من ح/رأس المال |
| | | | ٢٥٠٠ أحمد |
| | | | ٢٥٠٠ إسماعيل |
| | | | ١٠٠٠ حسين (موصى) |
| ٦٠٠٠ | | ٦٠٠٠ | |

### منـه — ح/البنك — لـه

| مبلغ | منه | مبلغ | لـه |
|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | رصيد | ٥٠٠ | من ح/مصاريف التصفية |
| ١١٥٠٠ | إلى ح/التصفية | ٥٠٠ | من ح/قرض حسين |
| | | ٦٠٠٠ | من ح/الدائنين |
| | | ٣٥٠٠ | من ح/أوراق الدفع |
| | | ٢٠٠٠ | من الرصيد |
| ١٢٥٠٠ | | ١٢٥٠٠ | |
| ٢٠٠٠ | إلى الرصيد | | من ح/رأس المال |
| | | ١٥٠٠ | أحمد |
| | | ٥٠٠ | إسماعيل |
| ٢٠٠٠ | | ٢٠٠٠ | |

منه ح/رأس المال له

| أحمد | إسماعيل | حسين | البيان | أحمد | إسماعيل | حسين | البيان |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٤٠٠٠ | ٤٠٠٠ | ٢٠٠٠ | إلى ح/توزيع الأرباح والخسائر | ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٣٠٠٠ | رصيد |
| ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | إلى الرصيد | | | | |
| ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٣٠٠٠ | | ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ٣٠٠٠ | |
| ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | ١٠٠٠ | إلى ح/التصفية | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | من الرصيد |
| ١٥٠٠ | ٥٠٠ | | إلى الرصيد | | | | |
| ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٠٠٠ | |
| ١٥٠٠ | ٥٠٠ | — | إلى ح/البنك | ١٥٠٠ | ٥٠٠ | — | من الرصيد |
| ١٥٠٠ | ٥٠٠ | — | | ١٥٠٠ | ٥٠٠ | — | |

**ملاحظة على الحل :**

بعد توزيع الخسائر التجارية القديمة على الشركاء أصبح رصيد حساب رأس مال حسين الشريك الموصى ١٠٠٠ جنيه . وعند توزيع خسائر التصفية وقدرها ٦٠٠٠ جنيه على الشركاء وجد أن نصيب الشريك حسين (الموصى) منها ١٢٠٠ جنيه . ولما كان رصيد حساب رأس ماله بعد تحمله بنصيبه من الخسائر التجارية القديمة هو ١٠٠٠ جنيه فلم يتحمل الشريك حسين ( الموصى ) من خسائر التصفية إلا بقدر حصته في رأس المال ، ووزعت باقي الخسائر وقدرها ٥٠٠٠ جنيه على الشريكين المتضامنين فخص كل منهما ٢٥٠٠ جنيه .

# الفصل الثاني

## شركات المحاصة

---

**ماهية شركات المحاصة وخصائصها :**

شركة المحاصة – كأية شركة أخرى – عبارة عن عقد بين شخصين أو أكثر بقصد القيام بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية وتقسيم الأرباح أو الخسائر بينهم . ولكنها تختلف عن الشركات الأخرى بكونها مستترة ، أى ليس لها وجود قانونى إزاء الغير الذى لا يعلم بوجودها ولا يعرف الشركاء فيها(1) . وينتشر هذا النوع من الشركات فى حالة رغبة عدد من الأشخاص للقيام بعمل تجارى واحد أو جملة أعمال تجارية لا تستغرق وقتاً طويلا ، كما فى حالة الإتجار فى محصول القطن أو مخلفات الجيش .

وتعتبر شركة المحاصة من شركات الأشخاص لأن الإعتبار الشخصى ملحوظ فيها . فلا يجوز للشريك فيها التنازل عن حصته للغير إلا بموافقة باقى الشركاء . وكذلك تنحل الشركة بوفاة أحد الشركاء أو إفلاسه أو إعساره أو الحجر عليه إلا إذا إتفق على عكس ذلك .

ومن ذلك يتضح أن الخصائص الرئيسية لشركة المحاصة هى :

1 – ليس للشركة شخصية معنوية قائمة ومستقلة بذاتها عن شخصية

---

(1) عرف القانون التجارى ( مادة 59 ) شركة المحاصة على انها الشركة التى ليس لها راس مال شركة ولا عنوان وانها تختص بعمل واحد او باكثر من الاعمال التجارية على ان يراعى فى ذلك العمل وفى الاجراءات المتعلقة به وفى الحصص التى تكون لكل من الشركاء من الارباح الشروط التى يتفقون عليها .

الشركاء ولذلك فليس للشركة جنسية ولا عنوان ولا موطن خاص بها وليس لها أهلية التقاضى والتعامل مع الغير .

٢ — الشركاء يتعاملون مع الغير بصفتهم الشخصية ولحساب الشركة . ولذلك فكل منهم مسئول عن العقود التى يعقدها .

٣ — شركة المحاصة ليس لها رأس مال خاص بها — أى لا تكون لها ذمة مالية مستقلة بذاتها . ولذا فان الحصص التى يقدمها الشركاء تظل ملكاً لهم ولا تنتقل ملكيتها للشركة وكل ما للشركة من حقوق هى مجرد استعمالها واستغلالها . وقد يقوم كل شريك باستثمار حصته بنفسه وقد يسلمها إلى أحد الشركاء الآخرين مع احتفاظه بملكية هذه الحصة . إلا إذا إتفق على نقل الملكية .

٤ — بالرغم من أن شركة المحاصة عبارة عن عقد فان القانون لم يشترط إثبات العقد بالكتابة بل أجاز إثبات وجودها بابراز الدفاتر والخطابات . وكذلك لا يلزم إتباع إجراءات الإشهار المقرر استيفاؤها فى الشركات .

٥ — تنحصر علاقة الشركاء بعضهم ببعض فى مجرد إقتسام الأرباح أو الخسائر التى تنتج من عمليات المحاصة وتوزيع الأرباح أو الخسائر بينهم طبقاً لشروط العقد وإلا فتطبق الأحكام العامة الواردة فى القانون المدنى .

**التكوين القانونى لشركة المحاصة :**

تتكون شركة المحاصة بمقتضى عقد ، ومن اللازم أن تتوافر فى عقد الشركة كل الشروط العامة والشروط الخاصة بعقد الشركة والتى سبق الإشارة إليها . أما الشروط الشكلية فلا يشترط توافرها فى عقد المحاصة . فلا تشترط الكتابة لصحة عقد المحاصة فيجوز إذن أن يقع شفاهة . وبالمثل لا يشترط لصحة عقد المحاصة إتباع إجراءات الشهر الخاصة بالشركات الأخرى . ولذا يظل العقد مستتراً والمفروض أن الغير لا يعلم بوجود الشركة .

### ادارة شركة المحاصة :

لما كانت شركة المحاصة تتمتع بالشخصية المعنوية فلا يعين لها مديراً يعمل باسمها ولحسابها . ولكن قد يتفق الشركاء على إدارة الشركة باحدى الطرق الآتية :

أولا – قد يتفقوا على وجوب اشتراكهم فى جميع الأعمال التى تتم لحساب الشركة فيوقعون جميعاً على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير .

ثانياً – قد يتفق الشركاء على أن يقوم كل منهم بعمل بإسمه ولحساب الشركة ويلتزم كل شريك شخصياً أمام الغير الذى يتعاقد معه .

ثالثاً – قد يتفق الشركاء عن اختيار أحد الشركاء لمباشرة جميع العمليات على أن يقدم لهم حساباً بنتيجة الأعمال التى يجريها ، ثم يقتسموا الأرباح أو الخسائر وفقاً لشروط العقد – ويطلق على هذا الشريك « مدير المحاصة» وهو يقوم بالعمل باسمه ولحساب الشركة ويكون المسئول الوحيد أمام الغير .

### حسابات شركة المحاصه :

توجد طريقتان رئيسيتان لإثبات عمليات شركة المحاصة ، يتوقف اختيار إحداها على طبيعة الشركة من حيث مدى أهمية عمليات الشركة والمدة التى تستغرقها هذه العمليات ، وكذلك يتوقف على الإتفاق بين الشركاء بخصوص إدارة الشركة وهاتان الطريقتان هما :

أولا : عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة وقيام كل شريك باثبات كل أو بعض عمليات المحاصة فى دفاتره الخاصة .

ثانياً : إمساك دفاتر خاصة بالشركة .

### عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة :

إذا تكونت شركة محاصة بقصد القيام بعملية واحدة قصيرة الأجل فغالباً يتفق الشركاء على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة ، على أن يقوم

كل شريك باثبات عمليات المحاصة بدفاتره ، ويمكن فى هذه الحالة التفرقة بين طريقتين :

أولا : قيام كل شريك باثبات جميع عمليات المحاصة فى دفاتره الخاصة سواء تلك العمليات التى أجراها هو بنفسه أو تلك العمليات التى أجراها الشركاء الآخرين .

ثانياً : قيام كل شريك باثبات العمليات التى أجراها هو بنفسه فقط .

**الطريقة الأولى :**

**قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاصة فى دفاتره :**

تتبع هذه الطريقة فى حالة إتفاق الشركاء على وجوب اشتراكهم جميعاً فى جميع الأعمال التى تم لحساب الشركة ، فيوقعون على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير ولإثبات عمليات المحاصة يفتح كل شريك الحسابات الآتية :

١ ـ حساب المحاصة :

الغرض من هذا الحساب معرفة نتيجة أعمال المحاصة من ربح أو خسارة وهذا الحساب يماثل حساب المتاجرة والأرباح والخسائر . فيرحل إليه كل العمليات المتعلقة بتحديد الربح والتى أجريت لحساب شركة المحاصة بواسطة الشريك الذى تقيد فى دفاتره أو بواسطة أى شريك آخر .

فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة تكلفة البضاعة التى خصصها أو اشتراها الشركاء لحساب شركة المحاصة ، كما يجعل مديناً بقيمة المصروفات التى دفعها الشركاء وكذلك بأية خسائر حدثت خلال الفترة المعمول عنها الحساب كخسائر الديون المعدومة .

ثم يجعل حساب المحاصة دائناً بقيمة المبيعات سواء تمت بواسطة الشريك الذى تقيد فى دفاتره أو أى شريك آخر وسواء كانت مبيعات نقدية أو آجلة . كذلك يجعل حساب المحاصة دائناً بقيمة المسحوبات العينية ( بضاعة ) التى

كانت مخصصة لأغراض المحاصة كما يجعل دائناً بقيمة بضاعة آخر المدة المتبقية لدى أى شريك من الشركاء .

ورصيد حساب المحاصة يدل على صافى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات المحاصة والذى يقسم بين الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها. ويقفل هذا الحساب بترحيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة للحساب الشخصى التالى .

٢ ــ حساب شخصى للشركاء الآخرين

يفتح كل شريك فى دفاتره حساب شخصى لكل شريك من الشركاء الآخرين يقيد فيه كل العمليات التى أجراها هذا الشريك أو التى يكون طرفاً فيها . وهذا الحساب يدل على مركز الشريك أى على علاقة الدائنية والمديونية التى تربطه بشركة المحاصة .

فيجعل الحساب الشخصى للشريك دائناً بقيمة البضاعة التى خصصها أو اشتراها هذا الشريك لأغراض المحاصة ، وبقيمة ما دفعه من مصروفات وبقيمة التحويلات النقدية التى أرسلها للشركاء الآخرين . ثم أخيراً بقيمة نصيبه فى أرباح المحاصة المرحل له من حساب المحاصة السابق ذكره .

ثم يجعل الحساب الشخصى مديناً بقيمة المبيعات التى أجراها الشريك سواء كانت مبيعات نقدية أو آجلة وكذلك بقيمة المسحوبات النقدية أو العينية التى سحبها الشريك لحسابه الخاص ، وأخيراً بقيمة نصيبه فى خسائر المحاصة المرحل له من حساب المحاصة .

والرصيد المدين أو الدائن بالحساب الشخصى يدل على قيمة مديونية أو دائنية الشريك . وسوف نجد أن قيمة الأرصدة المدينة ببعض الحسابات الشخصية تعادل تماماً قيمة الأرصدة الدائنة ببعض الحسابات الشخصية الأخرى . ولإقفال الحسابات الشخصية يقوم الشركاء ذوى الأرصدة المدينة بتسديد أرصدتهم ويتم ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة .

بعض عمليات شركة المحاصة :

ولعلنا زيادة فى الإيضاح نذكر أمثلة لبعض عمليات شركات المحاصة التى تؤثر على حساب المحاصة والحسابات الشخصية المفتوحة فى دفاتر كل شريك. ولتبسيط شرح هذه العمليات سوف نفترض أن ا ، ب ، حـ شركاء فى شركة محاصة ، وقد إتفقوا على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة على أن يقوم كل شريك باثبات عمليات الشركة كلها فى دفاتره الخاصة .

١ — بضاعة مقدمة من أحد الشركاء :

إذا خصص الشريك ا جزءاً من البضاعة التى يمتلكها لإستخدامها فى أغراض شركة المحاصة فانه يجعل حساب المحاصة مديناً وحساب المشتريات دائناً .

أما فى دفاتر الشريكين ب ، حـ فان حساب شركة المحاصة يجعل مديناً وحساب شخصى الشريك ا دائناً بقيمة البضاعة التى خصصها لأغراض المحاصة .

٢ — مدفوعات نقدية لحساب المحاصة :

إذا قام الشريك بدفع نقدية — إما لشراء بضائع أو لدفع مصروفات لأغراض الشركة — فان الشريك ا يجعل حساب المحاصة مديناً وحساب نقدية بالخزينة دائناً . أما الشريكان ب ، حـ فانهما يجعلان حساب المحاصة مديناً وحساب الشريك ا دائناً بقيمة المبالغ التى قام بدفعها نقداً .

٣ — تحويلات نقدية :

إذا قام الشريك ا بدفع مبلغاً معيناً للشريك ب لإستخدامه فى أغراض الشركة فانه يجعل حساب شخصى ب مديناً وحساب نقدية الخزينة أو حساب البنك دائناً

وفى دفاتر الشريك ب يجعل حساب نقدية بالخزينة مديناً وحساب شخصى ا دائناً أما الشريك جـ فانه يجعل حساب شخصى ب مديناً وحساب شخصى ا دائناً .

وعندما يقوم الشريك ب بصرف المبالغ الذى تسلمها فى أغراض الشركة فتقيد هذه العملية كما سبق شرحه تحت بند ٢ .

٤ — مبيعات نقدية :

إذا باع الشريك ا بضاعة نقداً فانه يجعل حساب نقدية بالخزينة مديناً وحساب المحاصة دائناً بالقيمة .

وفى دفاتر الشريكين ب ، جـ يجعل حساب شخصى ا مديناً وحساب المحاصة دائناً

٥ — مبيعات آجلة :

إذا باع الشريك ا بضاعة لأجل ( على الحساب ) فانه يجعل حساب المشترى مديناً وحساب المحاصة دائناً :

وفى دفاتر الشريكين ب ، جـ يجعل حساب شخصى ا مديناً بقيمة المبيعات وحساب المحاصة دائناً بنفس القيمة .

٦ — متحصلات من العملاء :

إذا قام المشترى بدفع ما عليه للشريك ا فان الشريك ا يجعل حساب الخزينة مديناً وحساب المشترى دائناً :

أما الشريكان الآخران ب ، جـ فإنهما لايثبتان أى قيد فى دفاترهما فقد سبق أن جعل حساب شخصى ا مديناً بقيمة المبيعات الآجلة .

٧ — خسائر نتيجة ديون معدومة :

إذا عجز أحد المدينين عن دفع كل أو جزء من دينه فا

( الذى قام باجراء عملية المبيعات الآجلة ) بجعل حساب شركة المحاصة مديناً وحساب المدينين دائناً بقيمة الديون المعدومة .

أما الشريكان الآخران فانهما يجعلان حساب المحاصة مديناً وحساب شخصى ا دائناً بقيمة الديون المعدومة .

٨ – مصروفات :

إذا دفع الشريك ا مبلغاً لتغطية مصروفات خاصة بأغراض شركة المحاصة فقط فيتبع فى قيده ما سبق ذكره تحت بند ٢ .

أما إذا دفع الشريك ا مبلغاً لتغطية مصروفات معينة وبجعل حساب المصروف مديناً وحساب الخزينة دائناً ، وإذا اتضح أن جزءاً من المبلغ الذى دفعه الشريك متعلقاً بأغراض شركة المحاصة ، والجزء الآخر متعلق بأعمال الشريك الخاصة فان الشريك ا يجعل حساب المحاصة مديناً وحساب المصروف دائناً بقيمة الجزء الذى يخص شركة المحاصة .

أما الشريكان الآخران فانهما يجعلان حساب المحاصة مديناً وحساب شخصى ا دائناً .

٩ – مرتب للشريك :

إذا إتفق الشركاء على حسبان مرتب للشريك ا فيقوم الشريك ا بجعل حساب المحاصة مديناً وحساب المرتب دائناً .
أما الشريكان ب ، جـ فانهما يجعلان حساب المحاصة مديناً وحساب شخصى ا دائناً بقيمة المرتب المستحق له .

١٠ – عمولة الشريك :

إذا اتفق الشركاء على حسبان عمولة لأحد الشركاء وليكن الشريك ا فان العمولة تحتسب على قيمة المشتريات أو المبيعات .

وفى دفاتر الشريك أ يجعل حساب المحاصة مديناً وحساب العمولة دائناً بقيمة العمولة المستحقة .

أما فى دفاتر الشريكان ب ، جـ فيجعلان حساب المحاصة مديناً وحساب شخصى الشريك أ دائناً بقيمة العمولة المستحقة .

ويلاحظ أننا نقيد قيمة المشتريات وقيمة المبيعات بالكامل فى حساب المحاصة ( المشتريات فى جانب منه والمبيعات فى جانب له ) .

**١١ – مسحوبات نقدية :**

إذا قام الشريك أ بسحب مبالغ نقدية لحسابه الخاص من الشريك ب فانه يجعل حساب الخزينة مديناً وحساب شخصى ب دائناً . وفى دفاتر الشريك ب فانه يجعل حساب شخصى أ مديناً وحساب الخزينة دائناً وفى دفاتر الشريك جـ يجعل حساب شخصى أ مديناً وحساب شخصى ب دائناً .

**١٢ – مسحوبات عينية « بضاعة » :**

إذا سحب الشريك أ بضائع لحسابه الخاص كانت مخصصة لأغراض شركة المحاصة فانه يجعل حساب المحاصة دائناً وحساب المسحوبات مديناً .
أما الشركاء الآخرين فانهما يجعلان حساب المحاصة دائناً وحساب شخصى أ مديناً بقيمة المسحوبات .

**١٣ – قرض لأغراض الشركة :**

إذا قام الشريك أ باقتراض مبلغاً لأغراض الشركة فانه يجعل حساب نقدية الخزينة أو حساب البنك مديناً وحساب القرض دائناً . ولا يقيد شيء فى دفاتر الشريكان ب ، جـ .

وإذا قام الشريك أ بتسديد قيمة القرض فانه يجعل حساب القرض مديناً وحساب الخزينة دائناً . أما فى دفاتر الشريكان ب ، جـ فلا يجرى أى قيد بهذا الخصوص .

**١٤ — تقسم الأرباح والخسائر وإقفال حساب المحاصة :**

بعد إثبات كل العمليات السابقة فان رصيد حـ / المحاصة يدل على نتيجة المحاصة من ربح وخسارة .

وفى حالة وجود رصيد دائن ( أرباح ) يقوم كل شريك بقفل حساب بجعله مديناً وحساب أرباح وخسائر المحاصة دائناً بنصيب الشريك الذى تقيد فى دفاتره والحسابات الشخصية للشركاء الآخرين دائناً كل بنصيبه من أرباح المحاصة . ويكون القيد فى دفاتر الشريك أ :

من حـ / المحاصة
إلى مذكورين
حـ / أرباح وخسائر المحاصة
حـ / شخصى ب
حـ / شخصى جـ

وفى حالة وجود رصيد مدين ( خسائر ) يجعل حـ / المحاصة دائناً بجملة الخسائر وحساب أرباح وخسائر المحاصة مديناً بنصيب الشريك الذى يقيد فى دفاتره والحسابات الشخصية للشركاء الآخرين مدينة بنصيب كل من خسائر المحاصة ويكون القيد فى دفاتر الشريك أ :

من مذكورين
من حـ / أرباح أو خسائر المحاصة
من حـ / شخصى ب
من حـ / شخصى جـ
إلى حـ / المحاصة

ويلاحظ أن حـ / أرباح وخسائر المحاصة عبارة عن حساب موقت يقفل فى نهاية المدة بترحيل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر العام .

**١٥ — اقفال الحسابات الشخصية للشركاء :**

بعد إقفال حساب المحاصة فى دفاتر الشركاء نجد أن الحسابات الشخصية للشركاء لا تزال مفتوحة . فنى دفاتر الشريك أ نجد حسابات شخصية للشركاء

ب ، جـ وفى دفاتر الشريك ب نجد حسابات شخصية للشركاء أ ، جـ وفى دفاتر الشريك جـ نجد حسابات الشخصية للشركاء أ ، ب .

والرصيد المدين فى الحساب الشخصى للشريك يدل على أن هذا الشريك مدين بقيمة هذا الرصيد . أما الرصيد الدائن فيدل على أن للشريك ما يعادل هذا الرصيد ولا بد أن يتعادل مجموعة الأرصدة المدينة مع مجموعة الأرصدة الدائنة .

ولإقفال الحسابات الشخصية يجب أن يقوم الشركاء ذوى الأرصدة المدينة بتسديد أرصدتهم المدينة ويتم ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة . فاذا فرضنا مثلا أن أرصدة الحسابات الشخصية للشركاء أ ، ب ، جـ ظهرت فى دفاتر الشركاء كالآتى :

| | |
|---|---|
| الشريك أ | ١٠٠٠ جنيه « رصيد دائن » |
| الشريك ب | ١٥٠٠ جنيه « رصيد دائن » |
| الشريك جـ | ٢٥٠٠ جنيه « رصيد مدين » |

وفى هذه الحالة يقوم الشريك جـ بتسديد رصيده المدين بتحويل مبلغ ١٠٠٠ جنيه للشريك أ ، ١٥٠٠ جنيه للشريك ب وتكون القيود فى دفاتر الشركاء كالآتى :

فى دفاتر الشريك أ :

| | |
|---|---|
| | من مذكورين |
| ١٠٠٠ | من حـ / الخزينة |
| ١٥٠٠ | من حـ / شخصى ب |
| ٢٥٠٠ | إلى حـ/شخصى جـ |

في دفاتر الشريك ب :

| | |
|---|---|
| | من مذكورين |
| ١٥٠٠ | حـ / الخزينة |
| ١٠٠٠ | حـ / شخصى ا |
| ٢٥٠٠ | إلى حـ / شخصى ب |

في دفاتر الشريك جـ :

| | |
|---|---|
| | من مذكورين |
| ١٠٠٠ | حـ / شخصى ا |
| ١٥٠٠ | حـ / شخصى ب |
| ٢٥٠٠ | إلى حـ / الخزينة |

وهذه القيود تؤدى إلى قفل الحسابات الشخصية فى دفاتر كل الشركاء .

مثال : ا ، ب شريكان فى شركة محاصة يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وقد اتفق الشريكان على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة على أن يقوموا باثبات عمليات المحاصة فى دفاترهم الخاصة . وإليك بيان بالعمليات التى تمت :

يونيه :

١ - أرسل الشريك ا بضاعة قيمتها ١٠٠٠ جنيه للشريك ب لاستخدامها فى أغراض الشركة .

٢ - دفع الشريك ا مصاريف نقل البضاعة بلغت قيمتها ١٠ جنيهات .

٣ - اشترى الشريك ب بضاعة بلغت قيمتها ٢٠٠٠ جنيه .

يوليه :

٤ - أرسل الشريك ا مبلغاً وقدره ٢٠٠ ج للشريك ب

٥ - قام الشريك ب ببيع بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠ جنيه

٦ - قام الشريك ب ببيع البضاعة على الحساب بمبلغ ٥٠٠ جنيه

٧ - دفع الشريك ب مصاريف إدارية مقدارها ٢٠ جنيه

أغسطس :

٨ - حصل الشريك جـ مبلغ ٤٥٠ جنيه من المدينين

٩ - باع الشريك ب البضائع الباقية نقداً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه

فاذا علم أن التصفية النهائية تمت بتحويل المبالغ اللازمة من الشريك ذو الرصيد المدين إلى الشريك ذو الرصيد الدائن :

فالمطلوب :

أولا : قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركاء ا ، ب .

ثانياً : تصوير حساب الخاصة والحسابات الشخصية كما تظهر فى دفاتر الشريكين ا ، ب .

## أولا — قيد اليومية

### ١ — فى دفاتر الشريك ا

| منه جنيه | له جنيه | |
|---|---|---|
| ١٠٠٠ | | من ح / المحاصة |
| | ١٠٠٠ | إلى ح / المشتريات |
| | | قيمة ما قدمناه من بضاعة لاستخدامها فى أغراض الشركة |
| ١٠ | | من ح / المحاصة |
| | ١٠ | إلى ح / الخزينة |
| | | مصاريف نقل البضاعة |
| ٢٠٠٠ | | من ح / المحاصة |
| | ٢٠٠٠ | إلى ح / شخصى ب |
| | | قيمة ما اشتراه الشريك ب من بضاعة لأغراض المحاصة |
| ٢٠٠ | | من ح / شخصى ب |
| | ٢٠٠ | إلى ح / الخزينة |
| | | قيمة تحويلات نقدية قام بها الشريك ب |
| ٢٠٠٠ | | من ح / شخصى ب |
| | ٢٠٠٠ | إلى ح / المحاصة |
| | | قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك ب |
| ٥٠٠ | | من ح / شخصى ب |
| | ٥٠٠ | إلى ح / المحاصة |
| | | قيمة مبيعات آجلة قام بها الشريك ب |
| ٢٠ | | من ح / المحاصة |
| | ٢٠ | إلى ح / شخصى ب |
| | | مصاريف إدارية دفعها الشريك ب |

في دفاتر الشريك ا (تابع)

| منه جنيه | له جنيه | |
|---|---|---|
| ٥٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ٥٠ | إلى حـ / شخصى ب |
| | | (قيمة الديون المعدومة) |
| ١٥٠٠ | | من حـ / شخصى ب |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / المحاصة |
| | | (قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك ب) |
| ١٦٧٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ١٦٧٠ | إلى حـ / شخصى ب |
| | | (قيمة تحويلات من الشريك ب بسداد الرصيد حسابه الشخصى المدين) |

٢ - في دفاتر الشريك ب

| منه جنيه | له جنيه | |
|---|---|---|
| ١٠٠٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ١٠٠٠ | إلى حـ / شخصى ا |
| | | (ما قدمه الشريك ا من بضاعة لاستخدامها في أغراض الشركة) |
| ١٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ١٠ | إلى حـ / شخصى ا |
| | | (ما دفعه الشريك ا كمصاريف نقل) |

في دفاتر الشريك ب ( تابع )

| منه | له | |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | |
| ٢٠٠٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ٢٠٠٠ | إلى حـ / الخزينة |
| | | ( قيمة بضاعة مشتراة ) |
| ٢٠٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ٢٠٠ | إلى حـ / شخصى ا |
| | | ( تحويلات نقدية من الشريك ا ) |
| ٢٠٠٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ٢٠٠٠ | إلى حـ / المحاصة |
| | | ( مبيعات نقدية ) |
| ٥٠٠ | | من حـ / مدينى المحاصة |
| | ٥٠٠ | إلى حـ / المحاصة |
| | | ( مبيعات آجلة ) |
| ٢٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ٢٠ | إلى حـ / الخزينة |
| | | ( مصاريف إدارية ) |
| ٤٥٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ٤٥٠ | إلى حـ / مدينى المحاصة |
| | | ( متحصلات من المدينين ) |
| ٥٠ | | من حـ / المحاصة |
| | ٥٠ | إلى حـ / مدينى المحاصة |
| | | ( قيمة ديون معدومة ) |
| ١٥٠٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / المحاصة |
| | | ( مبيعات نقدية ) |
| ١٦٧٠ | | من حـ / شخصى ا |
| | ١٦٧٠ | إلى حـ / الخزينة |
| | | ( تحويلات نقدية للشريك ) |

## ثانياً — حساب المحاصة والحسابات الشخصية

### ١ — فى دفاتر الشريك ا

#### حـ/ المحاصة

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | جنيه | | |
| ١٠٠٠ | إلى حـ/المشتريات | | ٢٠٠٠ | من حـ/شخصى ب | |
| ١٠ | إلى حـ/الخزينة | | ٥٠٠ | من حـ/شخصى ب | |
| ٢٠٠٠ | إلى حـ/شخصى ب | | ١٥٠٠ | من حـ/شخصى ب | |
| ٢٠ | إلى حـ/شخصى ب | | | | |
| ٥٠ | إلى حـ/شخصى ب | | | | |
| ٩٢٠ | رصيد | | | | |
| ٤٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ | | |
| ٤٦٠ | إلى حـ/ا . ح المحاصة | | ٩٢٠ | رصيد | |
| ٤٦٠ | إلى حـ/شخصى ب | | | | |
| ٩١٠ | | | ٩٢٠ | | |

#### حـ/شخصى ب

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ٢٠٠ | إلى حـ/ الخزينة | | ٢٠٠٠ | من حـ/ المحاصة | |
| ٢٠٠٠ | إلى حـ/ المحاصة | | ٢٠ | من حـ/ المحاصة | |
| ٥٠٠ | إلى حـ/المحاصة | | ٥٠ | من حـ/المحاصة | |
| ١٥٠٠ | إلى حـ/ المحاصة | | ٤٦٠ | من حـ/ المحاصة | |
| | | | ١٦٧٠ | رصيد | |
| ٤٢٠٠ | | | ٤٢٠٠ | | |
| ١٦٧٠ | رصيد | | ١٦٧٠ | من حـ/الخزينة | |

## ٢ — فى دفاتر الشريك ب

### ح/المحاصة

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٠٠٠ | إلى ح/شخصى ا | | ٢٠٠٠ | من ح/الخزينة | |
| ١٠ | إلى ح/شخصى ا | | ٥٠٠ | من ح/مدينى المحاصة | |
| ٢٠٠٠ | إلى ح/الخزينة | | ١٥٠٠ | من ح/الخزينة | |
| ٢٠ | إلى ح/الخزينة | | | | |
| ٥٠ | إلى ح/مدينى المحاصة | | | | |
| ٩٢٠ | رصيد | | | | |
| ٤٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ | | |
| ٤٦٠ | إلى ح/ا . ح المحاصة | | ٩٢٠ | رصيد | |
| ٤٦٠ | إلى د/ شخصى ا | | | | |
| ٩٢٠ | | | ٦٨٠ | | |

### ح/شخصى

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٦٧٠ | رصيد | | ١٠٠ | من ح/المحاصة | |
| | | | ١٠ | من ح/المحاصة | |
| | | | ٢٠٠ | من ح/الخزينة | |
| | | | ٤٦٠ | من ح/المحاصة | |
| ١٦٧٠ | | | ١٦٧٠ | | |
| ١٦٧٠ | إلى ح/الخزينة | | ١٦٧٠ | رصيد | |
| ١٦٧٠ | | | ١٦٧٠ | | |

**الطريقة الثانية :**

**قيام كل شريك باثبات عملياته فقط فى دفاتره :**

تتبع هذه الطريقة فى حالة إتفاق الشركاء على قيام كل شريك بالعمل باسمه ولحساب الشركة ويكون الشريك مسئولا أمام الغير الذى يتعاقد معه . ومعنى ذلك أن كل شريك لا يعلم شيئاً عن العمليات التى أجراها الشركاء الآخرين إلا عندما يجتمعوا فى نهاية الفترة لتصفية حساباتهم .

وفى هذه الحالة يفتح فى دفاتر كل شريك حساب واحد سنطلق عليه « ح/الإستثمار فى المحاصة » يقيد فيه كل عمليات المحاصة التى أجراها الشريك أو التى يكون طرفاً فيها.فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة البضاعة التى خصصها أو اشتراها الشريك لأغراض المحاصة،وبقيمة مادفعه من مصروفات وبقيمة التحويلات النقدية أو العينية التى أرسلها للشركاء الآخرين وبقيمة خسائر الديون المعدومة وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من أرباح المحاصة .

ويجعل ح/الإستثمار فى المحاصة دائناً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة التى أجراها الشريك وكذلك بقيمة التحويلات النقدية من الشركاء الآخرين إليه ، وبقيمة مسحوباته النقدية أو العينية » وبقيمة بضاعة آخر المدة الباقية لديه وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من خسائر المحاصة .

وفى نهاية الفترة المتفق عليها يجتمع الشركاء لإعداد « مذكرة المحاصة » لتحديد أرباح وخسائر عمليات المحاصة فى خلال الفترة المنتهية وتعد «مذكرة المحاصة » من واقع حسابات الإستثمار فى المحاصة الموجودة لدى كل شريك ويظهر فى حساب المحاصة المفردات السابق الإشارة إليها فى الطريقة الأولى والتى تظهر بمقتضى هذه الطريقة فى أكثر من حساب موزع على دفاتر الشركاء ورصيد مذكرة المحاصة يدل على صافى أرباح أو خسارة المحاصة ، فاذا كان ربحاً يرحل نصيب كل شريك منه إلى جانب منه من حساب الإستثمار فى المحاصة الظاهرة بدفاتره ، وإذا كان خسارة فيرحل إلى جانب له.

وبعد ترحيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة إلى حساب الإستثمار فى المحاصة الموجودة بدفاتره فان رصيد حساب الإستثمار فى المحاصة يمثل صافى المستحق أو المطلوب لكل شريك طرف الآخر . ولابد أن تتعادل الأرصدة المدينة فى حسابات « الإستثمار فى المحاصة » مع الأرصدة الدائنة وتقفل هذه الحسابات — كما فى الطريقة الأولى — عن طريق تحويلات نقدية من الشركاء ذوى الأرصدة المدينة إلى الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة .

مثال : المطلوب حل التمرين السابق بفرض أن الشركاء إتفقوا على أن يقوم كل منهم باثبات عملياته فى دفاتره الحالة .

## الحـــل

### أولا : قيود اليومية

### ١ — فى دفاتر الشريك ا

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ١٠٠٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ١٠٠٠ | إلى حـ/المشتريات |
| | | ( قيمة ما أرسلناه من بضاعة للشريك ب لإستخدامها فى أغراض المحاصة ) |
| ١٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ١٠ | إلى حـ/النقدية بالخزينة |
| | | ( مصاريف نقل البضاعة ) |
| ٢٠٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/البنك |
| | | ( قيمة تحويلات بشيك إلى الشريك ب ) |
| ٤٦٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ٤٦٠ | إلى حـ/المحاصة |
| | | ( قيمة نصيبنا فى أرباح المحاصة ) |
| ١٦٧٠ | | من حـ/البنك |
| | ١٦٧٠ | إلى حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | | ( تحويلات بشيك من الشريك ب سداداً لرصيد حسابه المدين ) |

٢ — فى دفاتر الشريك ب

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ٢٠٠٠ | | من حـ/الإستثمارات فى المحاصة |
| | ٢٠٠٠ | إلى حـ/البنك |
| | | قيمة مشتريات بضاعة لأغراض المحاصة |
| ٢٠٠ | | من حـ/البنك |
| | ٢٠٠ | إلى حـ/الإستثمار فى المحاصة قيمة |
| | | تحويلات نقدية من الشريك |
| ٢٠٠٠ | | من حـ/البنك |
| | ٢٠٠٠ | إلى حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | | قيمة مبيعات نقداً |
| ٥٠٠ | | من حـ/مديني المحاصة |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | | قيمة مبيعات آجلة |
| ٢٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ٢٠ | إلى حـ/نقدية بالخزينة |
| | | قيمة م إدارية |
| | | من مذكورين |
| ٤٥٠ | | حـ/البنك |
| ٥٠ | | حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ٥٠٠ | إلى حـ/مديني المحاصة قيمة |
| | | المتحصلات من المدينين |
| ١٥٠٠ | | من حـ/البنك |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | | قيمة مبيعات نقدية |
| ٤٦٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ٤٦٠ | إلى حـ/المحاصة |
| | | قيمة نصيبنا من الأرباح |
| ١٦٧٠ | | من حـ/الإستثمار فى المحاصة |
| | ١٦٧٠ | إلى حـ/البنك |
| | | تحويلات البنك للشريك |

## ثانياً : الحسابات فى دفتر [illegible]

### ١ — فى دفاتر الشريك ا

#### حـ / الاستثمار فى المحاصة

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | إلى حـ / المشتريات | ١٦٧٠ | رصيد |
| ١٠ | إلى حـ / نقدية بالخزينة | | |
| ٢٠٠ | إلى حـ / البنك | | |
| ٤٦٠ | إلى حـ / ا . ح المحاصة | | |
| ١٦٧٠ | | ١٦٧٠ | |
| ١٦٧٠ | رصيد | ١٦٧٠ | من حـ / البنك |
| ١٦٧٠ | | ١٦٧٠ | |

### ٢ — فى دفاتر الشريك (ب)

#### حـ / الاستثمار فى المحاصة

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٠٠ | إلى حـ / البنك | ٢٠٠ | من حـ / البنك |
| ٢٠ | إلى حـ / نقدية بالخزينة | ٢٠٠٠ | من حـ / البنك |
| ٥٠ | إلى حـ / مدينى المحاصة | ٥٠٠ | من حـ / مدينى المحاصة |
| ٤٦٠ | إلى حـ / ا . ح المحاصة | ١٥٠٠ | من حـ / البنك |
| ١٦٧٠ | رصيد | | |
| ٤٢٠٠ | | ٤٢٠٠ | |
| ١٦٧٠ | إلى حـ / البنك | ١٦٧٠ | رصيد |
| ١٦٧٠ | | ١٦٧٠ | |

مذكرة المحاصة

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| | من دفاتر الشريك ا | | من دفتر الشريك ب |
| ١٠٠٠ | إلى حـ / المشتريات | ٢٠٠٠ | من حـ / البنك ( مبيعات نقدية) |
| ١٠ | إلى حـ / نقدية بالخزينة ( م نقل ) | ٥٠٠ | من حـ / مديني المحاصة ( م آجلة ) |
| | | ١٥٠٠ | من حـ / البنك ( مبيعات نقدية) |
| | من دفاتر الشريك ب | | |
| ٢٠٠٠ | إلى حـ / البنك ( مشتريات ) | | |
| ٢٠ | إلى حـ / نقدية بالخزينة ( م إدارية ) | | |
| ٥٠ | إلى حـ / مديني المحاصة (د م) | | |
| ٩٢٠ | رصيد ( ربح ) يوزع بالتساوى | | |
| ٤٠٠٠ | | ٤٠٠٠ | |

ملاحظة :

يلاحظ إذا لم تثبت فى مذكرة التسوية إلا العمليات التى لها علاقة بتحديد الربح . أما العمليات الأخرى كالتحويلات النقدية ومقدارها ٢٠٠ جنيه قد استبعدناها فهذه التحويلات تظهر مرة فى الجانب المدين ومرة فى الجانب الدائن فى حسابات الاستثمار فى المحاصة وبذلك فلا تؤثر على النتيجة الحسابية .

إمساك دفاتر خاصة بالشركة :

إذا تكونت شركة محاصة بغرض القيام باعمال متكررة ومستمرة وتستغرق مدة طويلة ، وكانت عمليات الشركة من الأهمية بمكان فقد يتفق الشركاء على إمساك دفاتر خاصة بالشركة تقيد فيهما كل عمليات المحاصة مثلما تقدم فى دفاتر أية شركة أخرى .

وفى هذه الحالة يختار عادة أحد الشركاء كمدير للشركة يقوم بتقييد جميع عمليات الشركة سواء تمت بواسطته أو بواسطة أى شريك آخر فى دفاتر الشركة فيفتح حسابات وسيطة للمشتريات ولأنواع المصروفات المختلفة والخسائر وكذلك المبيعات النقدية أو الآجلة . ويكون للشركة حساب فى البنك باسمها .

كما يفتح حساب شخصى لكل شريك يجعل دائناً بقيمة ما قدمه الشريك سداداً لحصته فى رأس المال كما يجعل مديناً بقيمة مسحوباته النقدية أو العينية ، كما قد يتفق الشركاء على حسبان فائدة على رأس مال الشركاء وعلى مسحوباتهم إن اختلفت قيمتها . وفى هذه الحالة ترحل قيمة فائدة رأس مال كل شريك إلى الجانب الدائن من حسابه الشخصى ، وقيمة فائدة مسحوباته إلى الجانب المدين . كما ترحل إلى الحساب الشخصى كل العمليات الأخرى التى يقوم بها الشريك أو يكون طرفاً فيها سواء شراء بضاعة أو دفع مصروفات أو تحويلات نقدية منه لشريك آخر ( فى الجانب الدائن ) ، أو تحويلات نقدية من أحد الشركاء إليه ( فى الجانب المدين ) .

وفى نهاية المدة المتفق عليها لتحديد أرباح وخسائر شركة المحاصة يفتح حساب يسمى « حساب أرباح أو خسائر المحاصة » يجعل مديناً بقيمة المشتريات وقيمة المصروفات المختلفة والخسائر كالديون المعدومة ويجعل دائناً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة وكذلك بقيمة بضاعة آخر المدة إن وجدت :

ورصيد حساب أرباح وخسائر المحاصة يدل على قيمة ربح أو خسارة عمليات المحاصة يقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليها ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصى ، نصيبه فى الربح إلى الجانب الدائن ونصيبه فى الخسارة إلى الجانب المدين وبذلك يقفل حساب أرباح وخسائر المحاصة .

أما أرصدة الحسابات الشخصية فتدل على ما للشريك أو ما عليه للشركة . وإذا قام الشركاء ذو الأرصدة المدينة بتسديد قيمة ما عليهم فسوف تقفل حساباتهم الشخصية وسوف نجد أن رصيد بنك الشركة يعادل تماماً قيمة

الأرصدة الدائنة . وعندما تقوم الشركة بسداد الأرصدة الدائنة لأصحابها يقفل حساب البنك والحسابات الشخصية الدائنة .

مثال : إذا فرض ورغب الشركاء في المثال السابق من إمساك دفاتر خاصة بالشركة فان قيود اليوميه وحسابات الأستاذ تظهر كما يلي :

دفتر اليومية

| منه | له | |
|---|---|---|
| ١٠٠٠ | | من ح/ بضاعة أول المدة |
| | ١٠٠٠ | إلى ح/شخصي الشريك ا |
| | | قيمة ما يقدمه الشريك ا من بضاعة لاستخدامها لأغراض الخاصة |
| ٢٠ | | من ح / م نقل |
| | ٢٠ | إلى ح / شخصي الشريك ا |
| | | قيمة مصاريف نقل دفعها الشريك ا |
| ٢٠٠٠ | | من ح / المشتريات |
| | ٢٠٠٠ | إلى ح / شخصي الشريك ب |
| | | قيمة ما اشتراه الشريك ب من بضاعة |
| ٢٠٠ | | من ح / الخزينة |
| | ٢٠٠ | إلى ح / شخصي الشريك ا |
| | | قيمة ما دفعه الشريك ا نقداً |
| ٢٠٠٠ | | من ح / الخزينة |
| | ٢٠٠٠ | إلى ح / المبيعات |
| | | قيمة مبيعات نقدية |
| ٥٠٠ | | من ح / المدينين |
| | ٥٠٠ | إلى ح / المبيعات |
| | | قيمة مبيعات آجلة |
| ٢٠ | | من ح / م . إدارية |
| | ٢٠ | إلى ح / شخصي الشريك ب |
| | | قيمة م . إدارية دفعها الشريك ب |

| منه | له | البيان |
|---|---|---|
| ٤٥٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ٤٥٠ | إلى حـ / المدينين |
| | | متحصلات من مدينين |
| ٥٠ | | من حـ / د . م |
| | ٥٠ | إلى حـ / المدينين |
| | | قيمة ديون معدومة |
| ١٥٠٠ | | من حـ / الخزينة |
| | ١٥٠٠ | إلى حـ / المبيعات |
| | | قيمة مبيعات نقدية |
| ٣٠٨٠ | | من حـ / ا . ح المحاصة . إلى مذكورين |
| | ٣٠٠٠ | حـ / مشتريات |
| | ١٠ | حـ / م . نقل |
| | ٢٠ | حـ / م . إدارية |
| | ٥٠ | حـ / د . م |
| | | ترحيل الحسابات المذكورة لحساب ا . ح المحاصة |
| ٤٠٠٠ | | من حـ / المبيعات |
| | ٤٠٠٠ | إلى حـ / ا . ح المحاصة |
| | | ترحيل حساب المبيعات إلى حساب ا . ح المحاصة |
| ٩٢٠ | | من حـ / ا . ح المحاصة |
| | | إلى مذكورين |
| | ٤٦٠ | حـ / شخصي ا |
| | ٤٦٠ | حـ / شخصي الشريك ب |
| | | توزيع أرباح المحاصة |
| | | من مذكورين |
| ١٦٧٠ | | حـ / شخصي ا |
| ٢٤٨٠ | | حـ / شخصي الشريك حـ |
| | ٤١٥٠ | إلى حـ / البنك |
| | | تسديد ما للشريك ا . ب |

ح / ا . ح المحاصة

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٠٠٠ | إلى ح / بضاعة أول المدة | | ٤٠٠٠ | من ح / المبيعات | |
| ٢٠٠٠ | إلى ح / المشتريات | | | | |
| ١٠ | إلى ح / م . نقل | | | | |
| ٢٠ | إلى ح / م . إدارية | | | | |
| ٥٠ | إلى ح / د . م | | | | |
| ٩٢٠ | رصيد | | | | |
| ٤٠٠٠ | | | ٤٠٠٠ | | |
| ٤٦٠ | إلى ح / شخصى الشريك ا | | ٩٢٠ | رصيد | |
| ٤٦٠ | إلى ح / شخصى الشريك ب | | | | |
| ٩٢٠ | | | ٩٢٠ | | |

ح / شخصى الشريك ا

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | | |
| ١٦٧٠ | رصيد | | ١٠٠٠ | من ح / بضاعة أول المدة | |
| | | | ١٠ | من ح / م . نقل | |
| | | | ٢٠٠ | من ح / الخزينة | |
| | | | ٤٦٠ | من ح / ا . ح المحاصة | |
| ١٦٧٠ | | | ١٦٧٠ | | |
| ١٦٧٠ | إلى ح / البنك | | ١٦٧٠ | رصيد | |

ح / شخصى الشريك ب

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٤٨٠ | رصيد | | ٢٠٠٠ | من ح / المشتريات | |
| | | | ٢٠ | من ح / م . إدارية | |
| | | | ٤٦٠ | من ح / ا.ح المحاصة | |
| ٢٤٨٠ | | | ٢٤٨٠ | | |
| ٢٤٨٠ | إلى ح / البنك | | ٢٤٨٠ | رصيد | |

ح / البنك

| مبالغ | بيان | تاريخ | مبالغ | بيان | تاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠ | إلى ح/ شخصى الشريك | | ٤١٥٠ | رصيد | |
| ٢٠٠٠ | إلى ح / المبيعات | | | | |
| ٤٥٠ | إلى ح / المدينين | | | | |
| ١٥٠٠ | إلى ح / المبيعات | | | | |
| ٤١٥٠ | | | ٤١٥٠ | | |
| ٤١٥٠ | رصيد | | ١٦٧٠ | من ح / شخصى الشريك ا | |
| | | | ٢٤٨٠ | من ح / شخصى الشريك ب | |
| ٤١٥٠ | | | ٤١٥٠ | | |

# المحتويات

الموضوع صفحة

## الباب الثانى

## مشاكل تكوين وتنظيم شركة التضامن



## الباب الثالث

## مشاكل إعادة تنظيم شركة التضامن

الموضوع | صفحة

الموضوع — صفحة

## الباب الرابع

## الأصول العلمية التى تحكم اعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية



## الباب الخامس

## انقضاء شركات التضامن



## الباب السادس

## شركات الأشخاص الأخرى

| الموضوع | صفحة |
| --- | --- |




رقم الايداع ٣٦٧٦ سنة ١٩٨١
الترقيم الدولى ٠ ـ ٤٥٨ ـ ٢٥٦ ـ ١٩٧٧